Franz Stenner

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes insbesondere beim Grundvermögen

1971

DER BEGRIFF DER WIRTSCHAFTLICHEN EINHEIT IM SINNE DES BEWERTUNGSGESETZES INSBESONDERE BEIM GRUNDVERMÖGEN

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung
des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt
von

F r a n z S t e n n e r
aus Haltern

1971

Erster Berichterstatter : Prof. Dr. Klein

Zweiter Berichterstatter : Prof. Dr. Scupin

Dekan : Prof. Dr. Uber

Tag der mündlichen Prüfung : 24. Mai 1971

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Inhaltsübersicht

		Seite
Einleitung		1
Erster Teil : Die wirtschaftliche Einheit nach § 2 BewG		3
I.	Geschichtlicher Überblick	3
II.	Die Auskunft des Bewertungsgesetzes über den Begriff wirtschaftliche Einheit	7
III.	Der steuerrechtliche Begriff der wirtschaftlichen Einheit	8
IV.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit	10
V.	Die Abgrenzungsmerkmale in § 2 BewG	11
1.	Das Wirtschaftsgut	11
a)	Die Verwendung des Begriffes Wirtschaftsgut in den Steuer=gesetzen	12
b)	Die Bedeutung des Wirtschafts=gutes im Einkommensteuergesetz	14
c)	Die Bedeutung des Wirtschafts=gutes im Bewertungsgesetz	15
aa)	Das Wirtschaftsgut als Wertträger	16
bb)	Die Verkehrsfähigkeit des Wertträgers	18
cc)	Die Ablehnung der Ansicht Noacks	20
d)	Das negative Wirtschaftsgut	22
e)	Zwischenergebnis	25

Seite

2. Die Verkehrsanschauung 25

a) Das Verhältnis Verkehrsanschauung - Volksanschauung 26

b) Der Standpunkt des beteiligten Wirtschaftskreises 27

c) Zwischenergebnis 32

3. Die Merkmale des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG 32

a) Die wirtschaftliche Zusammen= gehörigkeit 33

b) Die Zweckbestimmung 35

c) Die örtliche Gewohnheit und die tatsächliche Übung 36

4. Das einheitliche Eigentum 37

a) Die Notwendigkeit dieses Kriteriums 37

b) Die Funktion dieses Kriteriums 38

c) Die Bedeutung der Vorschrift des § 11 StAnpG 40

d) Der Inhalt des wirtschaftlichen Eigentums 42

aa) Die Stellungnahmen in der Literatur 42

bb) Die Ansicht von Weber 43

cc) Die Eigentümlichkeiten der bisherigen Bestimmungen des wirtschaftlichen Eigentums 44

dd) Die Ausschließung des Eigen= tümers nach Seeliger 45

ee) Eigene Stellungnahme 46

e) Zwischenergebnis 48

5. Das Moment der Dauer 49

6. Die einheitliche Vermögensart 52

Seite

VI. Die Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Einheit 53

1. Die Abgrenzungsversuche in der Literatur 54

2. Der Abgrenzungsversuch des Reichsfinanzhofes 56

3. Der Versuch einer eigenen Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit 58

Zweiter Teil : Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens 60

I. Der Grundbesitz 61

II. Der Umfang des Grundvermögens 63

1. Die Gegenstände des Grundvermögens 64

a) Der Grund und Boden 64

b) Die Bestandteile und das Zubehör des Grund und Bodens 65

aa) Die Bestandteile 66

bb) Das Zubehör 69

c) Die Gebäude 70

aa) Die Notwendigkeit der Abgrenzung der Gebäude gegenüber den Betriebsvorrichtungen 71

bb) Die Maßgeblichkeit des Gebäudebegriffs für die Abgrenzung des Grundvermögens gegenüber den Betriebsvorrichtungen 73

cc) Der Gebäudebegriff der Rechtsprechung 75

a') Der Schutz gegen äußere Einflüsse durch räumliche Umschließung 78

Seite

b') Die feste Verbindung mit dem Grund und Boden 80

c') Die Beständigkeit des Bauwerks 82

d') Die Standfestigkeit des Bauwerks 84

e') Die Möglichkeit des nicht nur vorübergehenden Auf= enthaltes von Menschen in dem Bauwerk 86

f') Die Bedeutung der Verkehrs= anschauung für den Gebäude= begriff 88

dd) Zwischenergebnis 89

2. Die Abgrenzung zum land- und forstwirt= schaftlichen Vermögen 90

3. Die Abgrenzung zu den Betriebsgrund= stücken 92

III. Die wirtschaftliche Einheit "Grundstück" 93

1. Die Grundflächen als Grundstück 94

a) Die unbebauten Grundstücke 94

b) Die bebauten Grundstücke 96

2. Die Gebäude auf fremdem Grund und Boden als Grundstück 99

3. Das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum und das Teileigentum als Grundstück 104

IV. Zusammenfassung 106

Benutzte Literatur

Albrecht	Die Bewertungsrichtlinien für das Grundvermögen in DStZ (A) 1966 S.305
Baltzer	Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden in StuW 1953 Sp.651
Barske	Das wirtschaftliche Eigentum in NWB F.2 S.879 Stand : 7.9.1969
Becker-Riewald-Koch	Abgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, Bd.I 9.Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München 1963
Becker	Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1926 in StuW 1928 Sp.855
derselbe	Zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit Untertitel : Von der Reichsabgaben=ordnung zum Reichsbe=wertungsgesetz in StuW 1926 Sp.1
Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübel	Gewerbesteuergesetz nebst Durchführungsverordnung, Ein=führungsgesetz (auszugsweise) und Verwaltungsanweisungen 8. völlig neubearbeitete Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1968
Böhme	Die Besteuerung des Know-how Heft 4 in Steuerrecht im Rechtsstaat, herausgegeben von Wacke, Vogel und Tipke München und Berlin 1967

Bühler / Strickrodt	Steuerrecht, Bd. I Allgemeines Steuerrecht 3. neubearbeitete Auflage, Wiesbaden 1959
Diedenhofen	Die Neubewertung des Land- und Forstwirtschaftlichen Vermögens in DB 1968 S.282
Dopatka	Die wirtschaftliche Betrachtungs=weise im Steuerrecht unter beson=derer Beachtung des Bewertungs=rechts in FR 1964 S.395
Dziegalowski-Thümen	Das Reichsbewertungsgesetz Kommentar 4. neubearbeitete Auflage, Berlin 1935
Erben	Abriß der deutschen Grammatik (herausgegeben vom Institut für Deutsche Sprache und Literatur der Deutschen Akademie der Wis=senschaften zu Berlin) 9. unveränderte Auflage, München 1966
Erler	Das Reichsbewertungsgesetz 3. vollständig neubearbeitete Auflage, Berlin und Wien 1932
Erman	Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 3. neubearbeitete Auflage, Münster 1962
Felix	Verkehrsauffassung in FR 1962 S.340
Flume	Die Forschungs- und Entwicklungs=kosten in der Handels- und Steuerbilanz in DB 1958 S.1045

Friedlaender	Die wirtschaftliche Betrachtungs= weise im Steuerrecht (Der Grundsatz und seine Bedeutung) in NJW 1956 S.1049
Fuisting	Die Preußischen direkten Steuern, Bd.II Kommentar zum Ergänzungssteuer= gesetz Berlin 1899
Gnam	Handbuch des Bilanzsteuerrechts Loseblatt-Sammlung Ordnungsnr. 10 : Anlagevermögen Freiburg 1965 Stand : 8. Erg.-Lfg. 1968
Gürsching-Stenger- Diedenhofen	Bewertungsgesetz, Vermögenssteuer= gesetz Kommentar, Loseblatt, Bd.III 1.-4. Auflage, Stand : August 1969
Gürsching	Grundbesitz (§ 2) in RWP, D Grundsteuer I 3 (S.567)
Haefner	Die wirtschaftliche Einheit als Bewertungseinheit in DStZ 1935 S. 1190
Haider-Engel- Dürschke	Bewertungsgesetz und Boden= schätzungsgesetz 3. neubearbeitete Auflage, München und Berlin 1954
Herrmann-Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer 12. Auflage, Köln 1950 / 1968
Huber-Krebs	Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuer= recht und Privatrecht in StuW 1967 Sp. 473

Huber-Krebs	Kritische Betrachtung der Entwicklung einer "Wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht in StuW 1966 Sp.619
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetzen Bd. IV, 1.-5. Auflage Köln 1951/1968 Sp.873
Karges	Die Besteuerung ideeller Werte, insbesondere des Geschäftswertes in DStZ 1926 Sp.873
Krekeler	Bewertungsgesetz vom 16.Oktober 1934 Erläutert von Uhlich, Rössler, Troll 6. völlig neubearbeitete Auflage Berlin und Frankfurt a.M. 1958
Kroppen	Das Dauerwohnrecht im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes und wirtschaftliches Eigentum an einer Wohnung im Sinne des Steuerrechts Diss. Münster 1957
Littmann	Das Einkommensteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuerrecht 8. völlig erneuerte Auflage, Stuttgart 1966
Mutze	Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum in NJW 1963 S.513
Noack	Wirtschaftsgut oder wertsteigernder Faktor im steuerlichen Bewertungsrecht Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, herausgegeben von Prof. Dr.Armin Spitaler Bd.20, Düsseldorf 1961

Oswald	Die Verkehrsauffassung im Steuerrecht und ihre verfassungsrechtliche Geltendmachung in WP 1954 S. 515
Planck	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz, I. Band Allgemeiner Teil 4. völlig neubearbeitete Auflage, Berlin 1913
Plückebaum-Malitzky	Umsatzsteuergesetz 9. neubearbeitete und erweiterte Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München 1965
Priese	Die Verkehrsauffassung im Steuerrecht in BB 1953 S.1008
Reinhardt	Der erste Abschnitt der Nationalsozialistischen Steuerreform in RStBl. 1934 S.1229
Rid	Neue Einheitswerte für den Grundbesitz in FR 1965 S.289
Rose	Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in FR 1968 S.433
Rössler	Die wirtschaftliche Einheit in der Einheitsbewertung in DStZ (A) 1957 S.211
derselbe	Zur gegenseitigen Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Grundvermögens und Betriebsvermögens in der Einheitsbewertung in DStZ (A) 1958 S.8

Rössler-Troll	Bewertungsgesetz und Vermögens=steuergesetz Kommentar, 8. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1968 (soweit aus der vorhergehenden 7.Auflage zitiert wird, ist dies angegeben)
Seeliger	Der Begriff wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht Stuttgart 1962
derselbe	Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht in FR 1966 S.526
Soergel-Siebert	Bürgerliches Gesetzbuch mit Ein=führungsgesetz und Nebengesetzen Bd.I Allgemeiner Teil 10. Auflage, Stuttgart 1967
Spitaler	Wirtschaftsgut in FR 1961 S. 158
derselbe	Inwieweit sind Verlags- und Belie=ferungsrechte bewertbare und akti=vierungspflichtige Wirtschaftsgüter in FR 1956 S. 243
Schiffbauer	Volksanschauung oder Verkehrsauf=fassung bei der Auslegung von Steuergesetzen in FR 1956 S.337
derselbe	Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden in DB 1955 S.736
derselbe	Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht in StuW 1956 Sp.457

Schmalenbach	Dynamische Bilanz 11. Auflage, Köln und Opladen 1953
Schmitt-Degenhardt	Das Wesen der Einheitsbewertung in DStZ 1939 S. 753
Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner	Bewertungsgesetz 6. neubearbeitete Auflage Stuttgart 1965
Staudinger	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetz= buch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen I. Bd., Allgemeiner Teil 11. neubearbeitete Auflage, Berlin 1957
Steinhardt	Bewertungsgesetz mit Durchführungs= bestimmungen 4. völlig neubearbeitete Auflage Stand : 3. Lieferung Februar 1969 Stuttgart 1966
Tipke-Kruse	Abgabenordnung Kommentar, Bd.II 2. - 3. Auflage Köln 1965/68
Teske	Die einkommensteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften in RWP, D Einkommensteuer I 5 (S.654)
Troll	Land- und forstwirtschaftliches Vermögen in RWP D Bewertungsrecht I 3 (S.720)
derselbe	Allgemeine Bewertungsvorschriften in RWP D Bewertungsrecht I 1 (S.705)

Uhlich	Die Verkehrsauffassung bei der Einheitsbewertung in DStZ (A) 1956 S.169
Vangerow	Erläuterungen zur Rechtsprechung A : Zur Einkommensteuer in StuW 1966 Sp. 653
Weber	Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht Diss. Münster 1955
Weißenborn	"Sachgesamtheit", wirtschaftliche Einheit oder "Wirtschaftsgut" im Steuerrecht in WP 1956 S. 106
Ziegler	Reichsbewertungsgesetz in Der Wirtschafts-Kommentator Teil A : Steuerrecht AI/3 1. Auflage, Frankfurt a.M.
Zöller	Die Verkehrsauffassung im Steuerrecht in WP 1958 S. 317

Abkürzungen

a.a.O.	=	am angeführten Ort
ABG	=	Allgemeines Berggesetz für die preußischen Staaten vom 24.Juni 1865, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1865 S.705
Abschn.	=	Abschnitt
a.F.	=	alte Fassung
Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Reichsabgabenordnung
Art.	=	Artikel
BB	=	Betriebsberater
Bem.	=	Bemerkung
BewG	=	Bewertungsgesetz
BewRGr	=	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens vom 19.Sept. 1966. BStBl. 1966 I S.890
BewRL	=	Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom 17.Dez. 1967, BStBl. 1967 I S.397
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	=	Bundesgesetzblatt
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
DB	=	Der Betrieb
Diss.	=	Dissertation
DStZ (A)	=	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
EinfGRealStG	=	Einführungsgesetz zu den Real= steuergesetzen v. 1.Dez. 1936, RGBl. 1936 I S.961
Erl.	=	Erläuterung
EStG	=	Einkommensteuergesetz in der Fassung v. 10.Dez. 1965, BG Bl.1965 I S.1902
FG	=	Finanzgericht

FR	=	Finanzrundschau
GewStG	=	Gewerbesteuergesetz in der Fassung vom 25.Mai 1965, BGBl. 1965 I S.459
GrStG	=	Grundsteuergesetz in der Fassung vom 1o.Aug.1951, BGBl. 1951 I S,519
GuVBl. NRW	=	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
Halbs.	=	Halbsatz
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrecht= sprechung
LAG	=	Lastenausgleichsgesetz in der Fassung vom 1.Dez.1965, RGBl. 1965 I S.1945
l.Sp.	=	linke Spalte
m.E.	=	meines Erachtens
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
NRW	=	Nordrhein-Westfalen
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
OFH	=	Oberster Finanzhof
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt
RGRK	=	Das Bürgerliche Gesetzbuch. Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundes= richtern, 11. Aufl. Berlin 1959
Rdnr.	=	Randnummer
RFH	=	Reichsfinanzhof
r.Sp.	=	rechte Spalte
RStBl.	=	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	=	Rechts- und Wirtschaftspraxis-Blattei
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz vom 16.Okt. 1934, RGBl. 1934 I S.925
StRK	=	Steuerrecht in Karteiform
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
vergl.	=	vergleiche
VStG	=	Vermögensteuergesetz in der Fassung vom 10. Jun. 1954, RGBl. 1954 I S.137

WK-Reihe	=	Der Wirtschafts-Kommentar Steuer-, Arbeits-, Sozial- und Wirtschaftsgesetze kommentiert für die Praxis
WP	=	Die Wirtschaftsprüfung
Ziff.	=	Ziffer

Einleitung

Bemessungsgrundlage bzw. Steuerobjekt zahlreicher Steuern sind Vermögensgegenstände [1].
Da Steuern gemäß § 1 Abs. 1 AO in Geld zu entrichten sind, ist es erforderlich, den "Vermögensgegenstand", damit er als Bemessungsgrundlage für die Steuer dienen kann, in Geld auszudrücken [2]. Dieser als Bewertung bezeichnete Vorgang [3] setzt voraus, daß zunächst der zu bewertende Vermögensgegenstand festgestellt und in seinem Umfang abgegrenzt wird [4]. Das Bewertungsgesetz [5], das die sachlich-rechtlichen Vorschriften für die Bewertung enthält [6], umreißt den zu bewertenden Vermögensgegenstand in § 2 Abs.1 Satz 1 BewG dahin, daß jede **wirtschaftliche Einheit** für sich zu bewerten ist. Das Gesetz bringt hierdurch zum Ausdruck, daß nicht der einzelne Gegenstand, sondern ein Etwas, das sich

---

1) Vergl. §§ 4,7 VStG; § 10 Abs.2 GrStG ; § 12 GewStG ; § 21 LAG. Nach diesen Bestimmungen wird das Steuerobjekt "Vermögensgegenstand" gemäß dem Bewertungsgesetz bestimmt und bewertet.

2) Rössler-Troll, 7. Aufl. Einleitung vor § 1 ; Schmitt-Degenhardt, in DStZ 1939 S. 753.

3) Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S. 1 ; Schmitt-Degenhardt, a.a.O. ; Ziegler in Wk-Reihe, § 2 BewG., Anm. 4 (1).

4) Rössler-Troll, § 2, Rdnr. 2 .

5) Für die Bewertung selbst ist das Bewertungsgesetz in der Fassung vom 10. Dezember 1965 maßgebend. Die aufgrund dieses Gesetzes festgestellten Werte für den Grundbesitz sind jedoch gemäß Art. 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 (BGBl. 1965 I S. 851) für die Besteuerung ab einem Zeitpunkt maßgebend, der noch durch Gesetz bestimmt werden wird.

6) Die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Bewertung befinden sich in der AO (§§ 214 ff) und der BewDV, soweit diese nach Art. 9 Abs. 2 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 noch verbindlich ist.

als wirtschaftlich zusammengehöriges Ganzes darstellt [1], jeweils für sich zu bewerten ist. Dies kann ein einzelner Gegenstand sein, regelmäßig sind es jedoch mehrere Gegenstände [2]. Gegenstand ist hier nicht im engen Sinne des bürgerlichen Rechts als Sache oder Anspruch aufgefaßt, sondern im weiteren Sinne eines greifbaren wirtschaftlichen Vorteils.

Die richtige Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit ist also Vorbedingung jeder Bewertung [3].

Eine solche Bestimmung des Bewertungsobjektes durch das Gesetz bedeutet, daß sein Wert nicht einfach durch Zusammenzählen der Werte der Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit, sondern unmittelbar als Gesamtwert festzustellen ist, § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG. Dies hat erhebliche praktische Bedeutung. So ist beispielsweise der Wert einer Gemäldesammlung einer bestimmten Stilepoche in ihrer Gesamtheit [4] erheblich höher als die Summe der Werte der einzelnen Bilder dieser Sammlung [5].

---

1) So auch Rössler in DStZ (A) 1957 S. 211 (1.Sp.) .

2) Siehe auch BFH, U. vom 20.11.1959 - III 197/58 - Bd. 70 S. 550 (555), BStBl. 1960 III s. 205 (206, 1.Sp.).

3) RFH, U. vom 22.11.1934 - III A 176 u. 247/34 - RStBl. 1935 S. 109 ; RFH, U. vom 18.12.1935 - III A 74/35 - RStBl. 1936 S.275 ; RFH, U.vom 18.12.1935 - III A 319/35 - RStBl. 1936 S.311 .

4) In diesem Fall wäre die Gemäldesammlung eine wirtschaftliche Einheit, die als Ganzes vorbehaltlich des § 110 Abs.1 Ziff.12 BewG für die Vermögensteuer zu bewerten wäre .

5) Vgl. Becker in StuW 1926 Sp. 1 ff (Sp.41).

Erster Teil : Die wirtschaftliche Einheit nach § 2 BewG

I. Geschichtlicher Überblick

Ein Überblick über die Entwicklung des in § 2 Abs.1 Satz 1 BewG normierten Grundsatzes, daß jede wirtschaftliche Einheit Gegenstand der Bewertung ist, ergibt das folgende Bild :

Eine erstmalige Regelung betreffend den Umfang des Gegenstandes der Bewertung fand sich in der preußischen "Anweisung für das Verfahren bei Ermittlung des Reinertrages der Liegenschaften Behufs anderweiter Regelung der Grundsteuer" vom 21. Mai 1861 [1]. Diese Anweisung kennt eine Zusammenfassung von mehreren Gegenständen, hier von Liegenschaften, unter bestimmten Gesichtspunkten zu einer Bewertungseinheit noch nicht. Denn in § 3 Abs. 1 und Abs. 2 der Anweisung ist bestimmt :

> "Auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der Grundstücke mit anderen Grundstücken oder gewerblichen Anlagen ist dabei keine Rücksicht zu nehmen.
>
> Die mit den Grundstücken etwa verbundenen Realgerechtigkeiten bleiben bei der Abschätzung ebenso außer Betracht, als die etwa darauf haftenden Reallasten und Servituten."

Das zum Zwecke der steuerlichen Vorbelastung des Besitzeinkommens [2] in Preußen eingeführte Ergänzungssteuergesetz vom 14. Juli 1892 [3] nimmt zu der Frage einer Zusammenfassung

---

1) Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1861 S. 257, hier als Anlage zum Gesetz betreffend die anderweite Regelung der Grundsteuer .

2) So Fuisting, § 1 ErgänzungssteuerG, Anm. 3 am Ende .

3) Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1893 S. 134 .

mehrerer Vermögensgegenstände zu einem Bewertungsobjekt noch keine klare Stellung. Die Vorschrift des § 9 dieses Gesetzes, die neben anderen die Bewertung regelt, bestimmt :

> "Bei Berechnung und Schätzung des steuerbaren Vermögens wird der Bestand und gemeine Wert der einzelnen Teile desselben zur Zeit der Veranlagung (Vermögensanzeige) zu Grunde gelegt, soweit nicht im Nachstehenden etwas Anderes bestimmt ist".

Die einzelnen Teile des Vermögens werden hier Bewertungsgegenstände genannt. Was jedoch als Teil des Vermögens anzusehen ist und ob insbesondere eine Zusammenfassung mehrerer Gegenstände hierunter verstanden werden kann, bleibt ungewiß.

Auch die Bestimmungen des § 11 Abs.1 Satz 2 und Absatz 2 des Ergänzungssteuergesetzes, die die Bewertung besonderer Sachverhalte regeln, sind hinsichtlich einer Einheit von Gegenständen als Bewertungsobjekt widerspruchsvoll. Denn in diesen Vorschriften heißt es :

> § 11 Abs.1 Satz 2
> Aus wirtschaftlichen Vorjahren noch vorhandene, zum Verkaufe bestimmte Vorräte kommen als selbständige Vermögensstücke in Anrechnung.
>
> Abs.2
> Der Wert derjenigen Grundstücke, welche einem bergbaulichen, einem Handels- oder Gewerbebetriebe gewidmet sind, ist bei der Ermittlung des dem betreffenden Betriebe dienenden Anlage- und Betriebskapitals zu berücksichtigen.

Aus der Tatsache, daß das Gesetz ausdrücklich Vorräte als selbständige Vermögensstücke deklariert, könnte durch Umkehrschluß gefolgert werden, daß das Gesetz die Möglichkeit nichtselbständiger Vermögensstücke, und damit die Zusammenfassung mehrerer Gegenstände zu einer Bewertungseinheit kennt.

In § 11 Abs. 2 Ergänzungssteuergesetz ist unklar, ob der Gesetzgeber die Grundstücke nur als Wertfaktoren bei der Ermittlung des Anlage- und Betriebskapitals oder als Wertsumme,

die dem übrigen Anlage- und Betriebskapital zuzuzählen ist, verstanden wissen wollte. Im ersten Fall würde das Gesetz dann den gesamten Handels- oder Gewerbebetrieb als eine Bewertungseinheit ansehen.

Erst der durch Art. II der Novelle vom 26.Mai 1909 [1] gefaßte Absatz 1 des § 11 ErgänzungssteuerG läßt - soweit ersichtlich - erstmalig die Zusammenfassung mehrerer Gegenstände zu einer Bewertungseinheit erkennen, weil er die Bewertung über den Ertragswert des Betriebes vorschreibt. Denn § 11 Abs.1 ErgänzungssteuerG wurde durch die Novelle wie folgt neu gefaßt :

> "Bei der Einschätzung von Grundstücken, die dauernd land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, einschließlich der dazu gehörenden, denselben Zwecken dienenden Gebäude und des Zubehörs, wird der Ertragswert zugrunde gelegt. Als Ertragswert gilt ... ."

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit selbst erschien zum ersten Male in den Durchführungsbestimmungen zum Preußischen Ergänzungssteuergesetz [2]. In der Technischen Anleitung vom 26. Dezember 1893 für die erstmalige Schätzung des Wertes der Grundstücke behufs Veranlagung der Ergänzungssteuer [3] heißt es in Art. 6 Abs. 3 :

> "Aus diesen Grundsätzen folgt, daß die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörenden Vermögensteile bei der Würdigung des Wertes nicht voneinander zu trennen, sondern im ganzen zutreffend zu erfassen sind."

Weiter ist in Art.28 Abs.1 dieser Technischen Anleitung festgelegt, daß für jede Besitzung nebst Zubehör der gemeine Wert besonders zu ermitteln ist. Art.28 Abs.2 der Technischen Anleitung bestimmt dann, was als e i n e Besitzung

---

1) Preußische Gesetzessammlung 1909 S. 349 .

2) Vergl. auch Dziegalowski - Thümen, Anm.1 zu § 2 .

3) Abgedruckt in Fuisting Bd. II, 2. Aufl., S. 152 ff.

zu gelten hat :

> "Als eine Besitzung ist in der Regel jede anzu= sehen, die sich in wirtschaftlicher Beziehung als für sich bestehend darstellt."

Die Anweisung des Finanzministers vom 3. April 1894 zur Aus= führung des Ergänzungssteuergesetzes [1] bestimmt in Art. 5 Abs. 4, daß jeder wirtschaftlich nicht zusammengehörige, selbständige Teil des Vermögens einzeln zu bewerten sei. In Art.4 dieser Vorschrift heißt es dann weiter :

> "Dagegen sind die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörigen Vermögensteile bei der Würdigung des Wertes nicht voneinander zu trennen, sondern mit ihrem Wert im ganzen zutreffend zu erfassen."

Die vorgenannten Bestimmungen der Technischen Anleitung bzw. der Anweisung des Finanzministers legen hier ausdrücklich fest, daß Vermögensteile, die sich zusammen als eine wirt= schaftliche Einheit (oder als eine Besitzung) darstellen, als e i n e Bewertungseinheit anzusehen sind.

Der in den Ausführungsbestimmungen zum Ergänzungssteuergesetz zum ersten Male zum Ausdruck gebrachte Begriff der wirtschaft= lichen Einheit wurde aber gleichwohl noch nicht in das Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3.Juli 1913 [2] sowie in das Besitzsteuergesetz vom 3.Juli 1913 [3] aufgenommen, obgleich beide Gesetze in erster Linie [4] eine Besteuerung des Vermögens regeln. Lediglich in den Aus= führungsbestimmungen vom 8.November 1913 [5] zum Gesetz über

---

1) Abgedruckt in Fuisting, Bd.II, 1.Aufl. S.201 .

2) RGBl. 1913 S.505 ff.

3) RGBl. 1913 S.524.

4) Das Wehrbeitragsgesetz besteuerte auch das Einkommen, § 32 Abs.2 Wehrbeitragsgesetz.

5) Zentralblatt für das Deutsche Reich 1913 S. 1087.

einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag wird der Begriff der wirtschaftlichen Einheit im § 26 Abs.3 erwähnt.

Aus den oben genannten Ausführungsbestimmungen zum Ergänzungs= steuergesetz und zum Wehrbeitragsgesetz wurde dann der Begriff der wirtschaftlichen Einheit in die Reichsabgabenordnung vom 13.Dezember 1919 [1] übernommen. Durch die klare Formulierung des § 137 Abs.2 Satz 1 RAO : "Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustel= len" wurde damit der Begriff der wirtschaftlichen Einheit zum ersten Male reichsgesetzlich für die steuerliche Bewertung des Vermögens verbindlich. Als im Zuge der Vereinheitlichung aller Steuerwerte für alle Steuern, deren Bemessungsgrundlage das Vermögen war, das Reichsbewertungsgesetz am 10.August 1925 [2] verkündet wurde, wurde der Begriff der wirtschaftli= chen Einheit mit in das Bewertungsgesetz übernommen [3], wo er erstmalig im Zuge der Neufassung des Bewertungsgesetzes durch Bekanntmachung vom 22.Mai 1931 [4] seine herausgehobene Be= deutung in § 2 des Gesetzes fand, die er in der Neufassung des Bewertungsgesetzes vom 10.Dezember 1965 [5] beibehalten hat.

II. Die Auskunft des Bewertungsgesetzes über den Begriff der wirtschaftlichen Einheit

Das Bewertungsgesetz selbst gibt keine Bestimmung der wirt= schaftlichen Einheit. Es beschränkt sich in § 2 Abs.1 BewG auf die Aufstellung gewisser Auslegungsregeln sowie in

---

1) RGBl. 1919 S. 1993 .

2) RGBl. 1925 S. 214 .

3) Vergl. die §§ 3,4,9,26 u. 31 Abs.3 des Reichsbewertungs= gesetzes vom 10. August 1925 .

4) RGBl. 1931 S. 222 .

5) RGBl. 1965 S. 1861 .

§ 2 Abs.2 BewG auf die Forderung nach einer rechtlichen Vor=aussetzung der wirtschaftlichen Einheit. Bei der Vielfältig=keit und Vielgestaltigkeit wirtschaftlicher Verhältnisse hat der Gesetzgeber es bei diesen Auslegungsregeln bewenden las=sen [1]. Grundsätze dafür aufzustellen, was als wirtschaft=liche Einheit anzusehen ist, ist den Verwaltungsbehörden und der Steuerrechtsprechung überlassen [2].

Für die Fälle der wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 33 ff BewG), des Grund=vermögens (§§ 68 ff BewG) und des Betriebsvermögens (§ 95 BewG) bietet das Gesetz aber über § 2 BewG hinaus noch wei=tere genauere Merkmale für den Umfang dieser wirtschaftli=chen Einheiten.

Nachstehend soll untersucht werden, ob anhand der vom Gesetz gegebenen Auslegungsregeln und der von der Rechtsprechung aufgestellten Bestimmungsgrundsätze eine allgemein gültige Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Einheit aufgestellt werden kann.

III. Der steuerrechtliche Begriff der wirtschaftlichen Einheit

Fraglich ist, ob der Begriff der wirtschaftlichen Einheit allein nach steuerrechtlichen Regeln zu deuten und abzugren=zen ist. Der Begriff ist nicht, wie in vielen anderen Fällen,

---

1) Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr. 48 und Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (1.Sp. unten) halten eine für alle Fälle brauchbare Begriffsbestimmung nicht für möglich. Siehe hierzu auch Haefner in DStZ II 1935 S.1190 (1.Sp.).

2) So wörtlich Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm. 3 A .

dem bürgerlichen Recht entlehnt [1]. Das bürgerliche Recht kennt den Begriff der wirtschaftlichen Einheit nicht. Bereits das Wort "wirtschaftlich" in dem zu untersuchenden Begriff läßt erkennen, daß der Begriff ausschließlich aus den Bedürfnissen und der Eigenart des Bewertungsgesetzes heraus entwickelt worden ist, das, in noch höherem Maße als andere Steuergesetze, bei der Regelung der Bewertung des Vermögens eine wirtschaftliche Beurteilung gelten lassen muß [2]. Denn ob jemand Vermögen besitzt, ist weniger von formal-rechtlichen Verhältnissen als vielmehr von den wirtschaftlichen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen abhängig [3].

Es kann daher festgehalten werden, daß der Begriff "wirtschaftliche Einheit" allein nach den den Steuergesetzen eigenen Maßstäben abzugrenzen ist. Dies gilt nur soweit nicht, als das Bewertungsgesetz selbst in einzelnen Bestimmungen die Beurteilung des Tatbestandes ausdrücklich auf bürgerlich-rechtliche Merkmale abstellt [4].

---

1) So beispielsweise die Begriffe Erbschaft und Auflassung im Erbschaft- und Grundgewerbesteuerrecht, die sich im Steuerrecht weitgehend an ihren bürgerlich-rechtlichen Inhalt anlehnen. Siehe auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 1 StAnpG, Rdnr. 7b .

2) RFH, U. vom 31.3.1922 - I A 1010/22 - Bd.9 S.167 (171) ; RFH, U. vom 28.9.1923 - I A 93/23 - Bd.12 S.343 (351) ; Kühn, AO, § 1 StAnpG, Anm. 4a, S. 636, 3 Abs.

3) Siehe hierzu BVG, U. vom 24. 1.1962 - I BvR 232/60 - Bd.13 S. 318 (329) : "... an die wirtschaftlichen Ergebnisse im Bereich des Steuerpflichtigen hat die Besteuerung anzuknüpfen (Bühler/ Strickrodt, Steuerrecht, 3.Aufl., S.158)" .

4) So in den §§ 4 ff BewG ; so im Ergebnis auch Friedländer in BB 1962 S.174 (175, 1.Sp.) ; Dopatka in FR 1964 S. 396 ; vergl. hierzu auch BFH, U. vom 30.4.1959 - III 121/ 58 S - Bd.69 S.142, RStBl. 1959 III S. 315 (317, r. Sp.) .

IV. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit

Die den Steuergesetzen und damit auch dem Bewertungsgesetz gemäße Auslegungsmethode verlangt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, deren gesetzliche Grundlage in § 1 Abs.2 u.3 StAnpG gesehen wird [1]. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt in der Auslegung der steuerrechtlichen Norm des § 2 BewG einerseits und in der wirtschaftlich zutreffenden Beurteilung des Sachverhalts andererseits [2]. So richten sich beispielsweise die Anerkennung eines Gutes als Wirtschaftsgut, seine steuerliche Zurechnung zu einem Steuerpflichtigen sowie seine Qualifizierung zu einer wirtschaftlichen Einheit nicht nur nach der bürgerlich-rechtlichen Einkleidung, sondern auch danach, wie sich diese Einkleidung im wirtschaftlichen Ergebnis auswirkt [3]. Dies bedeutet nicht, daß die wirtschaftliche Betrachtung unabhängig von der bürgerlich-rechtlichen Regelung erfolgen kann ; diese bleibt vielmehr Ausgangspunkt auch für die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Eine Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Regelung ist aber dann geboten, wenn das wirtschaftliche Ergebnis des zu würdigenden

---

1) § 1 Abs.2 StAnpG : "... die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze (ist) zu berücksichtigen" ; Huber-Krebs, StuW 1967 Sp. 478 m. w. Nachw.

2) Vergl. hierzu BFH, U. vom 3.12.1957-I 231/ 56 S ; Bd.66 S.66 (74), RStBl. 1958 III S.27 (30, r.Sp.) ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr. 8 . "Wirtschaftlich" ist hier zu verstehen als "dem Bereich der Wirtschaft zugehörig" oder "vom Bereich der Wirtschaft aus gesehen". Denn in der Ableitung von einem Substantiv (Wirtschaft) bedeutet ein Adjektiv auf "-lich" die Zugehörigkeit zu einem Bereich oder Typus, vergl. Johannes Erben, S.143 .

3) Vergl. BVerfG, U. vom 24.1.1962 - 1 BvR 232/60 - Bd. 13 S.318 (328), BStBl. 1962 I S.506 (510 r.Sp.) ; BFH, U. vom 22.11.1963 - VI 178/62 - Bd.78 S.184 (187), BStBl. 1964 III S.74 (75 r.Sp.) ; BFH, U. vom 27.1.1966 - IV 22/63 - Bd.85 S.282 (285), BStBl. 1966 III S.313 (r.Sp.).

Sachverhalts eine andere Beurteilung erfordert [1]. Denn die wirtschaftliche Betrachtung ist nur eine Variante der Auslegung [2] und Sachverhaltswürdigung im Sinne des bürgerlichen Rechts. Die bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit zu berücksichtigende wirtschaftliche Betrachtungsweise erhält noch ihre besondere Qualifizierung in den in § 2 Abs.1 Satz 3 BewG erwähnten "Anschauungen des Verkehrs". Hierauf wird später noch eingegangen werden.

V. Die Abgrenzungsmerkmale in § 2 BewG

1. Das Wirtschaftsgut

Der Text des § 2 BewG läßt erkennen, daß Ausgangspunkt für die wirtschaftliche Einheit der Begriff des Wirtschaftsgutes ist. Denn aus den §§ 2 Abs.1 Satz 2 und Abs.2, 95 Abs.1 BewG geht hervor, daß eine wirtschaftliche Einheit sich jeweils aus einem oder mehreren Wirtschaftsgütern zusammensetzt [3]. Es soll daher zunächst versucht werden, den Begriff des Wirtschaftsgutes als Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit im Bewertungsgesetz näher zu bestimmen.

---

1) BFH, U. vom 21.8.1962 - I 82/60 - Bd.76 S.482 (485), BStBl. 1963 III S.178 (179 1.Sp.) mit Hinweisen auf weitere Urteile des BFH .

2) Huber-Krebs in StuW 1966 Sp. 619 ff (Sp.632) spricht von einer Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht ; vergl. hierzu auch Dopatka in FR 1964 S. 397 .

3) Rössler bezeichnet das Wirtschaftsgut als die Keimzelle der wirtschaftlichen Einheit, DStZ (A) 1957 S.211. M.E. nicht ganz zutreffend, da die wirtschaftliche Einheit neben den Wirtschaftsgütern keine weiteren Bestandteile untergeordneter Art aufweist.

a) Die Verwendung des Begriffes Wirtschaftsgut in den Steuergesetzen

Der Begriff des Wirtschaftsgutes wird nicht nur im Bewertungsgesetz (vergl. §§ 2-5, 9, 10) sondern auch im Einkommensteuergesetz (vergl. §§ 4, 6, 7, 7a, 23) verwendet. In beiden Gesetzen fehlt es jedoch an einer gesetzlichen Bestimmung dessen, was im einzelnen unter einem Wirtschaftsgut zu verstehen ist [1].

Der Begriff "Wirtschaftsgut" ist von der Rechtsprechung des RFH entwickelt worden [2] und hat von dort Eingang in die Steuergesetze gefunden. Die Reichsabgabenordnung vom 13.Dezember 1919 [3], die in den §§ 137 ff Bewertungsvorschriften enthielt, das Reichsbewertungsgesetz vom 10.August 1925 [4] und die Fassungen des Einkommensteuergesetzes vom 19.März 1920 [5] und vom 10.August 1925 [6] verwendeten den Begriff "Wirtschaftsgut" noch nicht. Auch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.Dezember 1930 [7], durch die die §§ 137 ff RAO vom 13.Dezember 1919 gestrichen [8] und das Reichsbewertungsgesetz vom 10.August 1925 geändert [9]

---

1) So BFH, U.vom 21.7.1966 - IV 289/65 - Bd.87 S.180 (182), BStBl. 1967 III S.59 (60 1.Sp.) für das EStG ; Littmann, §§ 4,5 Rdnr. 327 ; anders Troll in Blattei-Handbuch, Steuer-R Bd.14, Bewertungsrecht I 1, "Allgemeine Bewertungsvorschriften", S.7, der zu Unrecht in den §§ 2,3 BewG eine Abgrenzung des Begriffes "Wirtschaftsgut" sieht.

2) Zunächst im Bilanzsteuerrecht, siehe RFH, U.vom 27.3.1928 - I A 470/27 - RStBl.1928 S.260 und RFH, U.vom 16.1.1929 - I Aa 707/28 - RStBl.1929 S.171 ; im Bewertungsrecht erstmalig RFU,U.vom 14.4.1929 - I Aa 149/29 - RStBl.1929 S.431 und RFH,U.vom 28.2.1930 - III A 84/28 - Bd.26 S.285.

3) RGBl. I 1919 S.1993 ff.

4) RGBl. I 1925 S. 214 ff.

5) RGBl. I 1920 S. 359 ff.

6) RGBl. I 1925 S. 189 ff.

7) RGBl. I 1930 S. 517 ff.

8) III.Teil, Kapitel IV, Art.1 Ziff.32 der Verordnung.

9) III.Teil, Kapitel IV, Art.2 der Verordnung.

wurden, und der aufgrund einer Ermächtigung [1] neu bekannt= gegebenen Fassung des Reichsbewertungsgesetzes vom 22.Mai 1931[2] war der Begriff "Wirtschaftsgut" unbekannt. Alle diese Gesetze kannten nur den Begriff "Gegenstand".

Erst das Einkommensteuergesetz vom 16.Okt.1934 [3], das Reichs= bewertungsgesetz [4] und das Steueranpassungsgesetz [5] vom sel= ben Datum übernahmen den von der Rechtsprechung entwickelten Begriff "Wirtschaftsgut", nachdem der Gesetzgeber erkannt hatte, daß der dem bürgerlichen Recht entnommene Begriff "Gegenstand" für die den Steuergesetzen zugrunde liegende wirtschaftliche Beurteilung zu eng war [6].

Das Einkommensteuergesetz verwendet wie das Bewertungsgesetz den Ausdruck "Wirtschaftsgut" im Zusammenhang mit der Fest= stellung von Vermögen des Steuerpflichtigen [7]. Man könnte daher vermuten, daß diesem Ausdruck in beiden Gesetzen der gleiche Begriffsinhalt zugrunde liegen würde [8], zumal auch

---

1) III.Teil, Kapitel IV, Art.5 § 4 der Verordnung.

2) RGBl. I 1931 S. 222 ff.

3) RGBl. I 1934 S.1005 ff.

4) RGBl. I 1934 S.1035 ff.

5) RGBl. I 1934 S. 925 ff.

6) Vergl. Haider-Engel-Dürschke, § 2 Anm.28 ;Noack, S.5 ; Becker in StuW 1928 Sp. 855 ff (904) ; Ziegler in WK-Reihe, § 2 BewG, Anm.6 : "Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist steuerrechtlich an die Stelle des dem bürgerlichen Recht entstammenden Begriffs des Gegenstandes getreten und umfassender als dieser."
Anderer Ansicht Karges in DStZ (A) 1926 Sp.873 (874), der unter Hinweis auf Planck (BGB-Komm., 4.Aufl.,Berlin, vor § 90 Anm.1) den bürgerlich-rechtlichen Umfang des Begrif= fes "Gegenstand" für die auf die wirtschaftlichen Ver= hältnisse abstellenden Steuergesetze für ausreichend hält. Karges ist m.E. nicht zuzustimmen, da der Begriff "Gegen= stand" im bürgerlichen Recht nur Sachen und solche Rechte umfaßt, die selbst wieder Objekt von Rechten sein können. Hierzu gehört jedoch nicht jeder greifbare wirtschaftli= che Vorteil, der aber als Wirtschaftsgut anzusehen ist.

7) Vergl. §§ 4-7c EStG.

8) Auch insbesondere deshalb, weil beide Gesetze gleichzei= tig vom Gesetzgeber beraten und verabschiedet wurden.

aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit ein im Steuerrecht angewandter Begriff grundsätzlich einheitlich auszulegen ist.

Obgleich man zunächst nach Erlaß der Gesetze anzunehmen schien, daß der Begriff ein einheitlicher sei [1], ergibt sich aber aus der spezifischen Zweckbestimmung und den Besonderheiten beider Gesetze, daß der Begriff des Wirtschaftsgutes im Einkommensteuergesetz und im Bewertungsgesetz unterschiedlich abzugrenzen ist [2].

b) Die Bedeutung des Wirtschaftsgutes im Einkommensteuergesetz

Das Einkommensteuergesetz spricht in § 6 von der Bewertung der Wirtschaftsgüter, die zusammengefaßt die Vermögensübersicht im Sinne des § 4 EStG ergeben. Das Gesetz drückt damit aus, daß alle in dieser einkommensteuerlichen Vermögensübersicht - die als Bilanz bezeichnet wird - enthaltenen Ansätze als Wirtschaftsgüter im einkommensteuerlichen Sinne anzusehen sind. Hieraus erhellt, daß Wirtschaftsgüter einkommensteuerlich "nur solche sind, die nach den Grundsätzen des Steuerrechts bilanzierungsfähig" [3] und somit auch selbständig bewertungsfähig [4] sind. Es können und müssen daher unter Wirtschaftsgut im Einkommensteuergesetz sowohl aktive Bilanzposten (positive Wirtschaftsgüter) als auch passive Bilanzposten (negative Wirtschaftsgüter) verstanden werden [5]. Die so

---

1) Vergl. Reinhardt in RStBl. 1934 S.1235 .

2) Noack, S.6 ; Spitaler in FR 1961 S.158 (r.Sp.) .

3) BFH, U.vom 28.1.1954 - IV 255/53 - Bd.58 S.516 (519), BStBl. 1954 III S.109 (110 1.Sp.) ; BFH, U.vom 13.3.1956 - I 209/55 - Bd.62 S.401 (404), BStBl. 1956 III S.149 (150 1.Sp.) ; Spitaler a.a.O. (1.Sp.).

4) OFH, U.vom 28.Februar 1948 - I 10/47 - StuW 1948 II Nr.5, Sp.9, wo im übrigen grundlegend zum Begriff Wirtschaftsgut im Einkommensteuergesetz Stellung genommen wird ; BFH, U.vom 15.4.1958 - I 27/57 - Bd.66 S.677 (678), BStBl.1958 III S.260 ; BFH, U.vom 28.2.1961 - I 13/61 - Bd.73 S.318, BStBl. 1961 III S.383.

5) BFH, U. vom 28.1.1954 a.a.O. ; BFH, U.vom 15.4.1958 a.a.O.

in der Bilanz angesetzten Wirtschaftsgüter dienen nicht nur der Feststellung des Vermögens des Steuerpflichtigen an einem bestimmten Tage, sondern auch der Feststellung des Vermögenszuflusses (Gewinn im Sinne des § 4 EStG) innerhalb eines bestimmten Zeitraumes [1]. Die Wirtschaftsgüter dienen einkommensteuerlich somit nur der Gewinnfeststellung innerhalb einer Periode. Ob sie auch zugleich einen Vermögenswert im bewertungsrechtlichen Sinne darstellen, ist damit keineswegs sicher. So wäre beispielsweise die vom Steuerpflichtigen erworbene Burgruine, die der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung [2] als völkische Gedenkstätte mangels Geschäftsverkehrsfähigkeit bewertungsrechtlich nicht als Wirtschaftsgut angesehen hat, einkommensteuerlich als Wirtschaftsgut anzusehen, wenn der Steuerpflichtige die Ruine erworben hat, um in deren Nähe beispielsweise ein Hotel zu errichten, dessen Rentabilität er durch die Nähe der Burgruine gesichert glaubt. Hier ist die Ruine gegebenenfalls als Wirtschaftsgut im Sinne des Einkommensteuergesetzes anzusehen und in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen aufzunehmen.

c) Die Bedeutung des Wirtschaftsgutes im Bewertungsgesetz

Um Vermögen, das sich aus mehreren Wirtschaftsgütern zusammensetzt, bewerten zu können, ist eine Aufstellung dieses Vermögens erforderlich. Diese Vermögensaufstellung soll eine möglichst getreue Wiedergabe des Vorhandenseins von Vermögen an einem bestimmten Zeitpunkt, dem Bewertungsstichtag sein. Anders als im Einkommensteuerrecht hat die Vermögensaufstellung

---

1) Vergl. hierzu Flume in DB 1958 S.1047 und Teske in Blattei-Handbuch, RuW, 14 SteuerR, D EinkSt I 5, die vom dynamischen Charakter bzw. von dynamischer Betrachtung des Einkommensteuerrechts sprechen.

2) RFH, U. vom 30.7.1942 - III 135/41 - Bd. 52 S.149, RStBl. 1942 S. 1083 .

hier ausschließlich statischen, nicht auch dynamischen Charakter [1]. Die nicht mehr aufteilbaren Ansätze in dieser Vermögensaufstellung sieht das Bewertungsgesetz, ohne dies ausdrücklich festzustellen, als Wirtschaftsgüter an [2]. Wirtschaftsgut im bewertungsrechtlichen Sinne ist daher in der Vermögensaufstellung jedes im selbständigen Ansatz zu berücksichtigende Etwas. Da die Vermögensaufstellung der Ermittlung des steuerbaren Gesamtvermögens [3] dient, müssen in ihr auch Belastungen und Schulden ansatzmäßig Berücksichtigung finden. Das Bewertungsgesetz unterscheidet daher wie das Einkommensteuergesetz zwischen positiven und negativen Wirtschaftsgütern [4]. Eine Abgrenzung und Inhaltsbestimmung des Begriffes Wirtschaftsgut soll im folgenden anhand des positiven Wirtschaftsgutes gegeben werden, danach wird auf das negative Wirtschaftsgut eingegangen werden, soweit es sich begrifflich vom positiven Wirtschaftsgut unterscheidet.

aa) Das Wirtschaftsgut als Wertträger

Wirtschaftsgut als Bestandteil eines positiven Vermögens kann nur ein Etwas sein, das einen gewissen Wert in sich trägt. Kürzer ausgedrückt heißt dies, daß für das Vorhandensein eines Wirtschaftsgutes im bewertungsrechtlichen Sinne zunächst ein Wertträger erforderlich ist. Dies bedeutet, daß einmal ein Träger, ein konkretisierter und objektivierter Gegenstand in weitestem Sinne vorhanden sein muß, dem zum anderen ein bestimmter Wert zuzuordnen ist.

Unter "Träger" im Sinne des oben angeführten Begriffes Wertträger sind nicht nur körperliche Gegenstände zu verstehen,

---

1) Vergl. Teske in Blattei-Handbuch a.a.O.

2) Vergl. §§ 33, 95, 110 BewG.

3) § 114 Abs.1 BewG.

4) Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.2, S.12 ; Krekeler § 2, Anm. I, S.44 ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr. 46, Ende des 2. Abs.

sondern auch Rechte, tatsächliche Zustände oder sonstige Möglichkeiten des Steuerpflichtigen. Entscheidend ist, daß die aufgezählten Gegebenheiten beim Steuerpflichtigen real vorhanden, greifbar und faßbar sein müssen [1]. Ob dies der Fall ist, hängt von der festen allgemeinen Verkehrsanschauung ab [2]. Bloße Chancen, Hoffnungen oder Erwartungen des Steuerpflichtigen sind zu wenig real und konkretisiert, sie verflüchtigen sich ins Allgemeine und kommen daher nicht als Träger eines Wertes infrage [3].

So kommen der Geschäftswert [4] eines Unternehmens und die Aussicht auf umfangreiche Geschäftsabschlüsse nicht als Träger von Werten im Sinne eines Wirtschaftsgutes infrage, da sie nichts Konkretes oder Reales darstellen. Sie verflüchtigen sich in das Allgemeine des gesamten Unternehmens. Erst wenn diese Gegebenheiten durch den Steuerpflichtigen von einem anderen entgeltlich erworben sind, können sie als Wertträger angesehen werden, weil sie nunmehr durch ihre rechnungsmäßige Erfassung realen Charakter bekommen haben, die die Verkehrsauffassung jetzt als konkrete Wertobjekte ansieht [5].

Diesem Träger in obigem Sinne muß von der Verkehrsauffassung ein ganz bestimmter Wert beigemessen werden. Wert im

---

1) BFH, U.vom 25.9.1956 - I 103/55 - Bd.63 S.396 ; Spitaler in FR 1961 S.158 (159, 1 Sp.) .

2) RFH, U.vom 28.2.1930 - III A 84/28 - Bd.26 S.285.

3) Vergl. Spitaler, a.a.O.

4) Zum Begriff "Geschäftswert" siehe Schmalenbach, S.39 ff und RFH, U.vom 27.11.1941 - III 158/41 - RStBl.1942 S.43, Nr.55, und BFH, U.vom 21.3.1966 - VI 320/64 - Bd.85 S.433, BStBl. 1966 III S.456; kritisch zu dieser BFH-Entscheidung : Vangerow in StuW 1966 Sp.653ff.

5) Betreffend den Geschäftswert : RFH, U.vom 19.3.1942 - III 43/42 - Bd.51 S.295 (297), RStBl. S.542 (543,r.Sp.); Spitaler in FR 1956 S.243 (244) mit weiteren Nachweisen ; betreffend die Aussicht auf Erteilung einer Konzession und damit die Aussicht auf umfangreiche Geschäftsabschlüsse : RFH, U.vom 12.5.1942 (733 r.Sp.).

bewertungsrechtlichen Sinne ist jeder reale greifbare Vorteil [1]. Der Begriff des Wertes setzt inhaltlich eine gewisse Knappheit oder Seltenheit voraus. Ist der Vorteil gleichmäßig allen Menschen zugänglich, wie Licht, Luft und Sonne, so liegt bewertungsrechtlich kein Wert vor [2]. Unbeachtlich ist hierbei, ob der so als Vorteil verstandene Wert vom Steuerpflichtigen ausgenutzt wird oder nicht [3].

bb) Die Verkehrsfähigkeit des Wertträgers

Der im obigen Sinn verstandene Wertträger muß verkehrsfähig sein [4], um ihn bewertungsrechtlich als Wirtschaftsgut qualifizieren zu können.

Verkehrsfähigkeit bedeutet, daß der Wertträger durch Rechtsgeschäft übertragbar sein muß [5]. Das Merkmal der Verkehrsfähigkeit ist notwendig, weil das Vermögensteuerrecht nur die Wertträger erfassen will, die einen realisierbaren Vermögenswert haben [6] ; dies bedeutet aber, daß der Wertträger durch Übertragung auf einen anderen in Geld umzusetzen sein muß. Dies bringt auch § 9 Abs.2 BewG, der die Höhe des Wertes eines Wirtschaftsgutes nach dem bei einer Veräußerung zu erzielenden Preis bestimmt, zum Ausdruck. Denn das Gesetz setzt damit voraus, daß das Wirtschaftsgut übertragbar, d.h. verkehrsfähig sein muß [7].

---

1) Noack, S.9 .

2) Noack, a.a.O.

3) Noack, S.10

4) Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.11, sprechen von Umsatzfähigkeit ; Haider-Engel-Dürschke, S.12, sprechen von Veräußerlichkeit.

5) Hierunter ist nicht unbedingt eine dingliche Übertragung im Sinne der §§ 873,925 BGB zu verstehen. Es genügt eine wirtschaftliche Übertragung, siehe auch Noack, S.23.

6) Vergl. auch Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.11, die ebenfalls von einem realisierbaren Vermögenswert sprechen.

7) Vergl. hierzu Noack, S.22.

In der vorstehenden Feststellung liegt auch der entschei= dende Unterschied zum Begriff des Wirtschaftsgutes im Ein= kommensteuerrecht. Dort genügt es, daß der Wert eines Gu= tes sich realisiert, indem es dem Betrieb irgendwie dien= lich ist [1]. Auf die Möglichkeit der Veräußerung kommt es nicht an. Entgegen § 9 Abs.2 BewG bestimmt § 6 EinkStG den Wert der Wirtschaftsgüter daher auch nach den für die Anschaffung oder Herstellung aufgewendeten Kosten. Damit bringt § EinkStG zum Ausdruck, daß das Einkommensteuerge= setz es nicht auf die Verkehrsfähigkeit, sondern auf die Nützlichkeit für den Betrieb abstellt [2].

Hinzuweisen ist noch darauf, daß die Verkehrsfähigkeit des Wertträgers nicht notwendig eine selbständige sein muß, es genügt, wenn die Übertragbarkeit nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern möglich ist, wie bei einem mit dem Grund= stück verbundenen Recht [3] oder bei dem mit einem Unternehmen verbundenen Geschäftswert [4]. Ferner ist zu beachten, daß die Verkehrsfähigkeit im bewertungsrechtlichen Sinne dann nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige die Wertträger - unab= hängig davon, ob diese selbst einmal entgeltlich erworben wurden - auf Dauer dem Wirtschaftsleben entzogen hat [5]. Eine vom Steuerpflichtigen dahingehend gesetzte Zweckbestim= mung führt daher zu einem subjektiven Einschlag der anson= sten objektiv zu fassenden Verkehrsfähigkeit.

---

1) RFH, U.vom 25.3.1942 - VI 358/41 - Bd.51 S.97 (100), RStBl.1942 S.434 (436,l.Sp.) ; Littmann, §§ 4,5 Rdnr.330 spricht von sämtlichen Vorteilen eines Betriebes.

2) Daher kommt es auch, daß in dem obigen Beispiel (S.14) die dort vom Steuerpflichtigen erworbene völkische Ge= denkstätte bewertungsrechtlich mangels Verkehrsfähig= keit nicht als Wirtschaftsgut anzusehen ist, so RFH, U.vom 30.7.1942 - III 135/41 - Bd.52 S.149. Sie könnte dagegen einkommensteuerlich wegen einer betrieblichen Verwertung als Wirtschaftsgut angesehen werden.

3) RFH, U.vom 7.9.1933, - III A 225/33 - RStBl. 1933 S.1352 ; BFH, U.vom 13.2.1953, - III 27/52 - Bd.57 S.225, BStBl. 1953 III S.90.

4) RFH, U.vom 28.2.1930 - III A 84/28 - Bd.26 S.285,RStBl. 1930 S.287.

5) Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.11.

Wegen mangelnder tatsächlicher [1] Verkehrsfähigkeit im dargestellten Sinne können daher ein Erbbegräbnis [2], die bereits erwähnte vom Steuerpflichtigen erworbene Burgruine, die als völkische Gedächtnisstätte dient [3], sowie wertvolle Zahn-, Hand- oder Beinprothesen [4], die der Steuerpflichtige trägt, nicht als Wirtschaftsgüter angesehen werden.

cc) Die Ablehnung der Ansicht Noacks

Noack hat den bewertungsrechtlichen Begriff Wirtschaftsgut durch vier Merkmale abgegrenzt. Danach müsse ein Wert vorliegen, dieser Wert müsse selbständig abgrenzbar sein, der Wert müsse wirtschaftlicher Art und er müsse verkehrsfähig sein [5].

Diese Begriffsbestimmung ist m.E. insoweit angreifbar, als neben der Verkehrsfähigkeit des Wertes die wirtschaftliche Art desselben noch als selbständiges Abgrenzungskriterium gefordert wird. Denn die Verkehrsfähigkeit eines Wertes beinhaltet zugleich seine wirtschaftliche Art. Mit der Verkehrsfähigkeit ist untrennbar davon stets auch die wirtschaftliche Art des Wertes gegeben. Verkehrsfähig bedeutet übertragbar, [6] d.h., Objekt des Wirtschaftsverkehrs sein zu können. Objekt des Wirtschaftsverkehrs kann aber nur ein Wert wirtschaftlicher Art sein.

Die von Noack für das Merkmal "wirtschaftlicher Art" angeführten Urteile des Reichsfinanzhofes [7], betreffend ein Erb-

---

1) Theoretisch kann jeder Gegenstand verkehrsfähig sein, tatsächlich ist das aber nicht immer der Fall.

2) RFH, U.vom 15.11.1934 - III A 336/34 - Bd.37 S.64, RStBl. 1935 S.476.

3) Siehe S.15 Fußnote [1] und S.19 Fußnote [2]

4) Diese Gegenstände insbesondere, weil sie vom Steuerpflichtigen auf Dauer dem Wirtschaftsleben entzogen sind.

5) Noack, S.9 .

6) Vergl. oben S.18 .

7) RFH,U.vom 15.11.1934 - III A 336/34 - Bd.37 S.64, RStBl. 1935 S.476 und U.vom30.7.1942 - III 135/41 - Bd.52 S.149, RStBl. 1942 S.1083.

begräbnis sowie eine völkische Gedenkstätte, stellen in ihren Leitsätzen ausdrücklich fest, daß es sich bei den vorbezeichneten Gegenständen gerade deswegen nicht um Wirtschaftsgüter im bewertungsrechtlichen Sinne handle, weil sie "nicht im Verkehr stehen" bzw. "außerhalb des Geschäftsverkehrs (stehen)". Die fehlende wirtschaftliche Art der Güter sieht der Reichsfinanzhof nur als eine notwendige Folge der mangelnden Verkehrsfähigkeit an. Das selbständige Erfordernis des Merkmals "wirtschaftlicher Art" ist daher m.E. neben der Verkehrsfähigkeit nicht mehr erforderlich.

Das von Noack aufgestellte Merkmal der selbständigen Abgrenzbarkeit des Wertes hat bei der hier gegebenen Begriffsbestimmung des Wirtschaftsgutes als verkehrsfähiger Wertträger keinen selbständigen Bestand. Die selbständige Abgrenzbarkeit des Wertes ist bereits begriffsnotwendig im Merkmal Wertträger enthalten. Wie oben ausgeführt [1], setzt der Begriff Wertträger voraus, daß dieser vorhanden, greifbar und faßbar sein muß. Wenn dies aber der Fall ist, so ist damit zugleich immer eine selbständige Abgrenzbarkeit des Wertes - falls überhaupt einer vorhanden ist - gegeben. Daher sind unkörperliche Güter wie Geschäftswert [2], Verlagswert [3], Erfindungswert [4], Wettbewerbsverbot [5], Know-how [6] u.ä., die als verkehrsfähig

---

1) Siehe S.16 .

2) RFH, U.vom 28.2.1930 - III A 84/28 - Bd.26 S.285, RStBl. 1930 S.287 ; Spitaler in FR 1956 Sp.242 (244) mit weiteren Nachweisen in Fußnote 5 .

3) RFH, U.v.4.6.1942 - III 89/40 - Bd.52 S.77, RStBl.1942 S.892; Spitaler a.a.O.(247); Haider-Engel-Dürschke,§ 2,Anm.2,S.14.

4) Dies ergibt sich aus § 110 Abs.1 Ziff.5a BewG, wo als Ausnahme eigene Erfindungen nicht zum sonstigen Vermögen zählen und somit nicht als Wirtschaftsgüter angesehen werden.

5) Z.B. wenn ein erworbenes Recht gegen einen Dritten auf Unterlassung besteht. RFH,U.vom 31.10.1934 - VI A 976/33 - RStBl.1935 S.745; RFH,U.vom 6.5.1936 - VI A 24/35 - RStBl. 1936 S.848; beide Entscheidungen ergingen zwar zum Einkommensteuerrecht gelten aber auch für das Bewertungsrecht, da insoweit zum Einkommensteuerrecht kein Unterschied besteht.

6) Böhme,S.119 ; vergl. auch Abschnitt 24a II VStR ; Know-how hier verstanden als gesetzlich nicht geschützte Erfindungen, Fabrikationsverfahren, Konstruktionen usw., vergl. hier Böhme, S.14 ff .

angesehen werden können, weil sie entweder mit dem Unternehmen oder auch selbständig veräußert werden können, im allgemeinen erst selbständig im Wert abgrenzbar, wenn sie entgeltlich vom Steuerpflichtigen erworben, dadurch zu realen und faßbaren Wertträgern geworden sind und damit von der Verkehrsanschauung als Wirtschaftsgüter im bewertungsrechtlichen Sinne angesehen werden. Für die immateriellen Wirtschaftsgüter bedeutet dies aber nicht, daß zu ihrer Bewertbarkeit stets notwendigerweise ein derivativer Erwerb vorliegen muß. Die Wertträgereigenschaft und die damit gegebene selbständige Abgrenzbarkeit sind auch ausnahmsweise bereits dann gegeben, wenn allein die Verkehrsauffassung etwas als selbständig bewertungsfähig ansieht, wie beispielsweise das Brennrecht [1].

d) Das negative Wirtschaftsgut

Die Abgrenzung des Wirtschaftsgutes im Bewertungsrecht als verkehrsfähiger Wertträger gilt auch für das negative Wirtschaftsgut. Hierbei ist von einem Wertträger mit negativem Vorzeichen [2] auszugehen. Dies bedeutet, daß darunter jeder realisierte Nachteil zu verstehen ist, der für den Steuerpflichtigen tatsächlich und wirtschaftlich eine Belastung darstellt [3]. Auf eine bürgerlich-rechtliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen kommt es nicht an, es genügt eine

---

1) BFH, U.vom 5.3.1965 - III 259/61 S - Bd.82 S.78 (83) BStBl.1965 III S.276 (278,l.Sp.) ; BFH, U.vom 26.3.1965 - III 149/61 - Bd.82 S.267 (271), BStBl. 1965 III S.344 (345,r.Sp.).

2) In dem Sinne, als die Last des Steuerpflichtigen (negatives Wirtschaftsgut) die Kehrseite des Forderungsgutes (Wertträger) eines Dritten ist.

3) RFH, U.vom 24.11.1938 - IIIe 64/38 - RStBl. 1939 S.496 ; BFH, U.vom 5.11.1954 - III 9/54 S - Bd.59 S.447, BStBl. 1954 III S.381 ; BFH, U.vom 22.9.1961 - III 161/60 - StRK, § 74 BewG, R.18 ; Krekeler, § 14, Anm.V, S.106. Hierunter sind nicht nur Kapitalschulden, sondern alle Schulden einschließlich der nicht in Geld bestehenden geldwerten Verpflichtungen zu Sachleistungen zu verstehen, vergl. Haider-Egel-Dürschke, § 62, Anm.3 .

moralische oder wirtschaftliche Verpflichtung [1], deren Geltendmachung im Feststellungszeitpunkt ernsthaft anzunehmen ist [2]. Dies entspricht der Forderung, daß der negative Wertträger entsprechend beim positiven Wirtschaftsgut real vorhanden, greifbar und faßbar sein muß.

So sind beispielsweise Rückstellungen für der Höhe nach noch ungewisse Schulden [3] und Pensionsverpflichtungen [4] als Wirtschaftsgüter anerkannt, weil sie für den Steuerpflichtigen tatsächlich vorhandene und greifbare Belastungen, also negative Wertträger darstellen. Dagegen sind Verbindlichkeiten aus Garantieverträgen [5], das Wechselobligo [6] oder eine Bürgschaft [7] nicht als realisierte Nachteile und damit nicht als negative Wertträger anzusehen, solange eine Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung eines möglichen Rückgriffs gegen den Hauptschuldner nicht sicher

---

1) Haider-Engel-Dürschke, a.a.O., S.346 .

2) RFH, U.vom 21. 1.1932 - III A 562/30 - RStBl. 1932 S.964 ; BFH, U.vom 5.10.1956 - III 276/56 - Bd.63 S.463, BStBl. 1956 III S.374.

3) OFH, U.vom 11. 5.1949 - III 11/49 - StRK, § 62 BewG, BFH, U.vom 25.10.1951 - III 43/50 S - Bd. 56 S.91, BStBl.1952 III S.37 betreffend den Aufwand zur Beseitigung von Bergschäden ; OFD Stuttgart vom 4.8.1954 in DB 1954 S.68 (1.Sp.) betreffend Rückstellung für ausgegebene Rabattmarken.
Rückstellungen für dem Grunde nach ungewisse Schulden und Lasten sind noch nicht greifbar und noch nicht tatsächlich vorhanden, sie sind daher nicht als negative Wertträger anzusehen, vergl. hierzu insgesamt Stenger in DStZ (A) 1957 S.274 .

4) §§ 104, 118 Abs.1 Ziff.2 BewG .

5) BFH, U.vom 22.5.1964 - III 49/60 - Bd.79 S.463, BStBl. 1964 III S.402 ; BFH, U.vom 8.1.1960 - III 345/57 S - Bd.70 S.222, BStBl. 1960 III S.83 .

6) BFH, U.vom 8.1.1960, a.a.O. ; BFH, U.vom 17.3.1967 - III 238/63 - Bd.88 S.554 (561), BStBl. 1967 III S.486 (488, r.Sp.) .

7) BFH, U.vom 7.10.1960 - III 366/58 - Bd.71 S.690, BStBl. 1960 III S.508 .

zu erwarten ist [1]. Aus den gleichen Gründen sind Kredite, die Gesellschafter ihrer Gesellschaft dauernd, ohne Sicherheit und außer Verhältnis zum Eigenkapital zur Verfügung stellen, nicht als wirtschaftliche Belastung und damit als negative Wertträger der Gesellschaft anzusehen, weil es sich in der Regel um verdecktes Eigenkapital handelt [2].

Die Verkehrsfähigkeit der negativen Wertträger ist entsprechend der Übertragbarkeit bei den positiven Wirtschaftsgütern gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige, falls ein Gläubiger hinter der Belastung steht, im Wege der Erfüllungsübernahme [3] (§ 329 BGB) von seiner Verpflichtung befreien kann. Steht hinter der Belastung kein Gläubiger wie in den in Fußnote 3 der Seite 23 genannten Beispielen, so genügt es, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Belastung durch einen Dritten beseitigen lassen kann. Daher ist eine persönliche Dienst- oder Arbeitsleistung, der als greifbarer wirtschaftlicher Belastung negative Wertträgereigenschaft zukommen könnte [4], nicht als verkehrsfähig anzusehen, weil

---

1) RFH, U.vom 13. 7.1933 - III A 203/33 - RStBl. 1933 S.895 (l.Sp.); Haider-Engel-Dürschke, § 62, Anm. IV, S.448 ; Krekeler, § 62, Anm.IV, S.349 .

2) RFH, U.vom 26.10.1939 - III 231/39 - RStBl. 1940 S.572 ; BDH, U.vom 6.10.1967 - III 230/64 - BStBl. 1968 II S.74; Krekeler, § 62, Anm. IX, S.455.

BFH, U.vom 15.7.1960 - III 114/57 - , der jedoch einschränkend nur dann verdecktes Eigenkapital annimmt, wenn ein Dritter (anstelle des Gesellschafters) das erforderliche Kapital als Darlehen zu gleichen Bedingungen nicht gegeben hätte.

3) Ob auch zugleich eine wirksame Schuldübernahme nach § 415 BGB vorliegt, ist hier unerheblich.

4) Z.B. Leistungen eines Künstlers, eines Rechtsanwalts oder Arztes.

sie auf einen Dritten nicht übertragbar und somit auch kein Wirtschaftsgut ist [1].

So ist z.B. die Verpflichtung eines Rechtsanwalts, eine noch ausstehende Strafverteidigung durchzuführen, mangels Wirtschaftsguteigenschaft bei der Vermögensaufstellung auf der Schuldseite nicht zu berücksichtigen.

e) Zwischenergebnis

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß sowohl das positive wie das negative Wirtschaftsgut als Bestandteile einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes als verkehrsfähige Wertträger definiert werden können. Diese Abgrenzung ist m.E. durch ihre Kürze praktikabel für die Feststellung steuerbarer Vermögensbestandteile und verhindert zugleich eine vorbehaltlose Übernahme bilanzsteuerlicher Wirtschaftsgüter in die bewertungsrechtliche Vermögensaufstellung.

2. Die Verkehrsanschauung

Die Anerkennung eines Wirtschaftsgutes oder mehrerer Wirtschaftsgüter als eine wirtschaftliche Einheit bestimmt sich gemäß § 2 Abs.1 Satz 2 BewG nach den Anschauungen des Verkehrs [2]. Das Gesetz selbst gibt keine Begriffsbestimmung der Verkehrsanschauung.

---

1) So auch im Ergebnis Krekeler, § 62, Anm. I, S.442 . Unbeachtlich ist hierbei, daß der äußere Erfolg der persönlichen Dienstleistung durch einen Dritten erbracht werden könnte, denn der Schwerpunkt liegt auf der persönlichen Erbringung der Leistung .

2) Gleichbedeutend hiermit wird auch der Begriff Verkehrsauffassung verwandt, vergl. Uhlich in DStZ (A) 1956 S.169 (1.Sp.) und Priese in BB 1953 S.1008 (1.Sp.).

a) Das Verhältnis Verkehrsanschauung-Volksanschauung

Die Verkehrsauffassung gehört zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Eine Meinung setzt die Verkehrsauffassung mit der in § 1 StAnpG erwähnten Volksanschauung gleich [1]. Dennoch besteht zwischen beiden Begriffen ein wesentlicher Unterschied.

Die Volksanschauung bildet sich aus dem Urteil der Allgemeinheit vernünftig denkender Menschen und wird somit von einem großen Personenkreis geformt. Bei der Verkehrsauffassung hingegen geht es um den Standpunkt der beteiligten Wirtschaft, sie bildet sich daher aus einem begrenzten Kreis von Personen [2]. Die Verkehrsauffassung ist daher als ein spezifizierter Unterfall der Volksanschauung zu verstehen [3], der nicht die Meinung der Gesamtheit der Bevölkerung, sondern die Ansicht einer beteiligten Wirtschaftsbranche wiedergibt [4].

---

1) So Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 1 StAnpG Rdnr.4, der von synonymen Begriffen spricht, und Uhlich in DStZ (A) 1956 S.172 (1.Sp.), der "Anschauungen des Verkehrs" in § 2 Abs.1 BewG als Volksanschauung verstanden wissen will und daher die Erwähnung der Verkehrsauffassung in gesetzlichen Anordnungen für überflüssig hält : hiergegen ausdrücklich Schiffbauer in FR 1956 S.337 .

2) So wörtlich Schiffbauer, a.a.O. ; ferner Oswald in WP 1954 S.515 (r.Sp.) ; Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,1.Sp.); Felix in FR 1962 S.340 (r.Sp.) ; Zöller in WP 1958 S.318/319 .

3) Vergl. Huber-Krebs in StuW 1967 Sp.473 (478), der in der Verkehrsauffassung die Spezifizierung der Volksanschauung auf einen mit der Materie vertrauten Personenkreis sieht.

4) So im Ergebnis auch Felix in FR, a.a.O. ; Oswald in WP 1954 S.515 (r.Sp.) ; Rössler in DStZ (A) 1957 S.212 (1.Sp.); Schiffbauer in FR, a.a.O. (r.Sp.) ; Zöller in WP, a.a.O.

So auch Priese in BB 1953 S.1009 (r.Sp.), wenn er die Verkehrsauffassung weitgehend mit der Verkehrssitte im bürgerlichen Recht gleichsetzt, denn die Verkehrssitte sei die tatsächliche Übung eines beteiligten Kreises (Palandt, § 157 BGB, Anm.3) .

b) Der Standpunkt des beteiligten Wirtschaftskreises

Auch der Reichsfinanzhof [1] und der Bundesfinanzhof [2] haben bei der Feststellung der Verkehrsanschauung auf den Standpunkt der beteiligten Wirtschaftskreise abgestellt. Die von diesen beiden Gerichten entschiedenen Fälle betrafen zwar das Umsatzsteuer- und das Zollrecht, gleichwohl sind die über die Verkehrsanschauung gemachten Aussagen auch für das Bewertungsrecht von Wert, weil der Begriff der Verkehrsanschauung für das gesamte Steuer- und Zollrecht einheitlich gilt [3]. Nicht widersprüchlich hierzu ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofes [4], in der bei der Beurteilung eines Familienhauses nach § 32 Abs.1 Ziff.4 BewDV [5] die Verkehrsanschauung nach dem Standpunkt der Allgemeinheit vernünftig denkender Menschen bestimmt wurde, denn in dem zu beurteilenden Fall war ein bestimmter Wirtschaftskreis nicht angesprochen. Nur wenn kein bestimmter Wirtschaftskreis berührt ist, kann die Ansicht der Allgemeinheit zur Feststellung der Verkehrsanschauung herangezogen werden.

Der gegenteiligen Ansicht [6], die für das Bewertungsrecht die Verkehrsanschauung den Anschauungen der Allgemeinheit

---

1) RFH, U.vom 4.10.1935 - V A 437/35 - Bd. 38 S.238 (284) ; RFH, U.vom 24. 2.1937 - V A 22/37 - Bd. 47 S.109 (110).

2) BFH, U.vom 25. 6.1953 - V z 150/52 S - Bd.57 S.668 (669), BStBl.1953 III S.254.

3) Haider in DStR 1955 S.367 ; Priese in BB, a.a.O.; Schiffbauer in FR 1956 S.339 (l.Sp.).

4) BFH, U.vom 3. 2.1956 - III 206/55 - Bd.62 S.205 (208), BStBl. 1956 III S.78 (r.Sp.) .

5) BewDV vom 2. 2.1935, die jedoch gemäß Art.9 Abs.2 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.8.1965 (BGBl.1965 I S.581) inzwischen außer Kraft getreten ist.

6) BFH, U.vom 19.5.1967 - III 50/61 - Bd.89 S.25 (29), BStBl. 1967 III S.510, l.Sp.) ; Rössler-Troll, § 2, Rdnr.4 ; Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.18 ; Uhlich in DStZ (A) 1956 S.172 (r.Sp.) ; Ziegler in WK-Reihe, § 2 BewG, Anm.1, S.3 .

vernünftig Denkender gleichgesetzt, kann nicht gefolgert werden. Fraglich bleibt hier, welche Personen vernünftig denkende sind. Die Abgrenzung wirtschaftlicher Einheiten erfordert in bestimmten Einzelfällen oft wirtschaftliche und technische Kenntnisse. Viele vernünftig Denkende werden mangels dieser Kenntnisse überhaupt kein Urteil haben oder haben können. Für die wirtschaftlichen Einheiten sind die wirtschaftlichen Zusammenhänge entscheidend. Diese sind aber sachgerechter von Personen oder Institutionen zu erfahren, die mit diesen Zusammenhängen vertrauter sind.

Obgleich der Bundesfinanzhof in der bereits oben zitierten Entscheidung [1] im Widerspruch zu früheren Entscheidungen ausdrücklich feststellt, die Verkehrsanschauung im Sinne des § 2 BewG sei nach den Anschauungen der Allgemeinheit und nicht nach denjenigen bestimmter Wirtschaftskreise zu entscheiden, hat er die in diesem Streitfall zu beurteilende wirtschaftliche Einheit zwischen städtischen Versorgungsbetrieben und städtischen Badebetrieben nach der wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung [2] bestimmt.

Eine solche technisch-wirtschaftliche Verflechtung mag im Einzelfall vielleicht auch die Allgemeinheit vernünftig Denkender beurteilen können, der betroffene Kreis der Versorgungswirtschaft ist jedoch weit eher imstande, es im Ergebnis sicherer und sachgerechter festzustellen. Ein mit der Materie befaßter Sachkreis ist eben fachlich zuständiger als ein unbeteiligter Kreis.

So ist die Frage, ob die Umschließung eines Ringofens als Gebäude und damit als Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit

---

1) BFH, U.vom 19.5.1967, a.a.O.

2) BFH, U.vom 19.5.1967, a.a.O. (30), BStBl.1967 III S. 510 (511, r.Sp.) .

Grundvermögen anzusehen ist, nach den Anschauungen der einschlägigen Industrie sowie der betroffenen Baubehörden zu entscheiden [1]. Die Frage, ob das zu einem Hof gehörige Vieh, das den Sommer über einem anderen Hof - Weidebetrieb - zur Gräsung gegeben wird, in die wirtschaftliche Einheit dieses Weidebetriebes einzubeziehen ist, beurteilt sich nach der Auffassung der Landwirtschaft [2]. Die Auffassung der Allgemeinheit vernünftig Denkender oder anderer Wirtschaftskreise muß in diesen Fällen zurücktreten.

Die Bedenken [3], daß der beteiligte Wirtschaftskreis selbst an dem steuerlichen Ergebnis interessiert sei, mögen im Einzelfall zu Recht bestehen. Sie ändern jedoch nichts an der Tatsache, daß der beteiligte Wirtschaftskreis besser in der Lage ist, wirtschaftliche Zusammenhänge hinsichtlich der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer Einheit sachlich richtiger zu erkennen.

Diese Bedenken müssen letztlich m.E. zurücktreten gegenüber dem Gesichtspunkt der Vermeidung des schwerer wiegenden Risikos, daß die Allgemeinheit vernünftig Denkender in Unkenntnis wirtschaftlicher Zusammenhänge in Einzelfällen eine Zusammengehörigkeit von Wirtschaftsgütern sehen mag, die sachlich unrichtig ist [4].

---

1) BFH, U.vom 19.1.1962 - III 285/59 - StRK § 50 BewG, R 16, wo ein Gutachten des Landesbauamtes eingeholt wurde.

2) Gerade in diesem Beispiel muß in erster Linie die Auffassung der Landwirtschaft entscheidend sein, denn beide Alternativen - Zugehörigkeit zum Hof und Zugehörigkeit zum Weidebetrieb - berühren nur die Landwirtschaft, die hier aufgrund ihrer Sachkenntnis am ehesten zuständig für die Beantwortung dieser Frage ist. Vergl. BFH, U.vom 20.1.1956 - III 244/55 S - BStBl. 1956 III S.302.

3) Vergl. Uhlich in DStZ (A) 1956 S.172 (r.Sp.) und Zöller in WP 1958 S.320 (r.Sp.).

4) So im Ergebnis auch Schiffbauer in FR 1956 S.339.

Wie bei jeder steuerrechtlichen Subsumption ist es eine Frage der Beweiswürdigung und des Ermessens, ob die hier erhebliche Auffassung eines beteiligten Wirtschaftskreises unbeeinflußt ist vom steuerlichen Ergebnis [1].

Der Gesetzgeber selbst bestätigt die hier vertretene Meinung, daß zwischen Volksanschauung, verstanden als die Auffassung der Allgemeinheit [2], und Verkehrsanschauung, verstanden als die Auffassung eines beteiligten Wirtschaftskreises, begrifflich zu unterscheiden ist. Sowohl das Steueranpassungsgesetz als auch das Bewertungsgesetz sind zu gleicher Zeit beraten und verabschiedet worden [3]. Wenn der Gesetzgeber aber bei einem Gesetzgebungswerk zwei verschiedene Ausdrucksweisen verwendet, so kann davon ausgegangen werden, daß er auch Verschiedenes darunter versteht.

Dieser Meinung steht auch nicht die Ansicht von Zöller [4] und Uhlich [5] entgegen, nach deren Auffassung mit der Verkehrsanschauung des § 2 BewG der weitere Begriff Volksanschauung in § 1 StAnpG gemeint sei, weil der Begriff der Verkehrsanschauung aus einem älteren Gesetz [6] als dem Steueranpassungsgesetz [7] übernommen worden sei. Denn es gibt keinen Grundsatz, wonach eine spätere allgemeine Norm einer früheren speziellen Norm vorgehe [8]

Der für die Verkehrsauffassung in § 2 BewG erhebliche Standpunkt der beteiligten Wirtschaft ist als die Auffassung der

---

1) Vergl. BFH, U.vom 2.2.1967 - V 99/64 - Bd.88 S.396 (397), wonach eine über die Auffassung eines beteiligten Wirtschaftskreises vorgelegtes Gutachten "einleuchtend und schlüssig begründet" sein müsse.

2) Siehe S.24.

3) Beide Gesetze datieren vom 16.10.1934, RGBl.1934 I S.925 u. S.1035.

4) Zöller in WP 1958 S.318 (l.Sp.).

5) Uhlich in DStZ (A) 1956 S.172 (l.Sp.).

6) Aus § 137 Abs.2 RAO vom 13.12.1919, RGBl. 1919 S.1993.

7) Datiert vom 16.10.1934, RGBl. 1934 I S.925.

8) So Schiffbauer in FR 1956 S.338 (l.Sp.) .

regelmäßigen wirtschaftlichen Eigentümer der Gegenstände zu verstehen, deren Einbeziehung in eine wirtschaftliche Einheit zu beurteilen ist. So ist beispielsweise für die Verkehrsauffassung darüber, ob eine gesammelte Vielzahl von Briefmarken eine wirtschaftliche Einheit bildet, der Kreis der Philatelisten und der Briefmarkenhändler als der regelmäßigen Besitzer solcher Marken zuständig.

In der Regel stellt sich im Bewertungsrecht die Frage nach einem speziell beteiligten Wirtschaftskreis zur Feststellung der Verkehrsauffassung selten, da wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens und solche innerhalb des sonstigen Vermögens gewöhnlich bei der Allgemeinheit schlechthin anzutreffen sind, so daß von einem typischen Besitzerkreis nur in Ausnahmefällen gesprochen werden kann [1]. Auch bei den wirtschaftlichen Einheiten der Land- und Forstwirtschaft und des Betriebsvermögens ist die Frage nach der Verkehrsauffassung der beteiligten Landwirtschafts- bzw. und Unternehmerkreise nicht von grundsätzlicher Bedeutung, weil hier der Gesetzgeber selbst den Umfang der wirtschaftlichen Einheiten durch konkretere Merkmale bestimmt hat [2].

---

1) Die Urteile des RFH vom 13.5.1931 - III A 987/30 - RStBl. 1931 S.836 und des BFH vom 15.10.1954 - III 148/54 - Bd.60 S.1, BStBl.1955 III S.2 und vom 3.12.1954 - III 91/54 - Bd.60 S.11, BStBl.1955 III S.5 berufen sich bei der Feststellung der Verkehrsauffassung auf die Allgemeinheit schlechthin, weil nur diese als beteiligter Wirtschaftskreis infrage kam.
Uhlich in DStZ (A) 1956 S.170 (l.Sp.), schließt hieraus zu Unrecht, daß es auf die Auffassung eines besonders beteiligten Wirtschaftskreises grundsätzlich nicht ankomme. Gegen Uhlich ausdrücklich Schiffbauer in FR 1956 S.337 (r.Sp.).

2) So stellen die Bestimmungen der §§ 33 u. 95 BewG für den Umfang der wirtschaftlichen Einheit darauf ab, ob die Wirtschaftsgüter dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bzw. des Gewerbes dienen. Erst bei Zweifelsfragen hierüber ist in zweiter Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich ; so in dem Urteil des BFH vom 20.1.1956 - III 244/55 S - Bd.63 S.16 BStBl. 1956 III S.202 ; vergl. auch Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.3 A, S.16 .

c) Zwischenergebnis

Im Ergebnis ist m.E. daran festzuhalten, daß die in § 2 Abs.1 Satz 3 BewG angeführte Verkehrsauffassung sich nach dem Standpunkt der beteiligten Wirtschaftskreise richtet. Die bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Einheit zu beachtende Verkehrsauffassung ist ein von Amts wegen nach den §§ 204, 243 Abs.1 AO zu berücksichtigendes tatsächliches Verhältnis [1], das im Wege der Befragung der beteiligten Wirtschaftskreise [2] oder durch Einholung von Gutachten [3] zu ermitteln ist ; es sei denn, daß das Gericht oder die Finanzbehörde die Verkehrsauffassung aufgrund eigener Erfahrungen festzustellen imstande ist [4].

3. Die Merkmale des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG

In § 2 Abs.1 Satz 4 BewG sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter als Gesichtspunkte genannt, die bei der Feststellung der wirtschaftlichen Einheit zu berücksichtigen sind.

---

1) Priese in BB 1953 S.1009 (r.Sp.) ; Oswald in WP 1954 S.515 (l.Sp.); Zöller in WP 1958 S.318 (r.Sp.).

2) So Zöller in WP, a.a.O., S.319 (l.Sp.) ; z.B. von repräsentativen Firmen, Unternehmern oder Berufsverbänden des beteiligten Wirtschaftskreises.

3) So Oswald, a.a.O., S.516 (l.Sp.) und Priese, a.a.O., (l.Sp.) ; z.B. bei Berufskammern, Wirtschaftsfachverbänden oder Fachbehörden .

4) So Oswald in DStZ (A) 1954 S.299 (r.Sp.) und Zöller, a.a.O.,(r.Sp.) .
Regelmäßig ist dieser Fall, wenn kein besonderer Wirtschaftskreis, sondern die Allgemeinheit schlechthin beteiligt ist. Uhlich in DStZ (A) 1956 S.172 (r.Sp.), der zu Unrecht die Verkehrsanschauung der Volksanschauung, d.h. der Auffassung der Allgemeinheit gleichsetzt (siehe Fußnote 1 der vorhergehenden Seite 31), kommt daher von seinem Standpunkt aus zu dem richtigen Schluß, die Verkehrsauffassung sei stets aufgrund der Kenntnisse und Erfahrungen der Gerichte und Behörden festzustellen.

Indem die Frage nach der wirtschaftlichen Einheit eigens in § 2 Abs.1 Satz 3 BewG mit der Verkehrsanschauung beantwortet wird, stellt das Gesetz zunächst programmatisch fest, daß die Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit in erster Linie nach der Verkehrsanschauung entschieden wird [1]. Die in § 2 Abs.1 Satz 4 BewG genannten Merkmale sind neben der Verkehrsanschauung zu berücksichtigen, können diese jedoch nicht ersetzen.

a) Die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit

Von allen vier Merkmalen des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG kommt nicht der Zweckbestimmung [2], sondern der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit erhöhte Bedeutung zu [3], weil sie der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspricht und sich somit in der Regel auch in Übereinstimmung mit der in erster Linie entscheidenden Verkehrsauffassung

---

1) RFH U.vom 10. 4.1930 - III A 294/30 - RStBl. 1930 S.298 (r.Sp.) : RFH, U.vom 22.11.1934 - III A 176 und 247/34 - RStBl. 1935 S.109 ; BFH, U.vom 15.10.1954 - III 148/54 - BStBl. 1955 III S.2 (l.Sp.) ; BFH, U. vom 8.5.1964 - III 262/61 - StRK, § 2 BewG, R 20 . Diese Urteile lassen die in § 2 Abs.1 Satz 4 BewG genannten Merkmale mitentscheidend sein.
Vergl. auch Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.48 ; Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.18 .
Anders Rössler-Troll, § 2, Rdnr.4, die die Verkehrsauffassung als gleichrangiges Merkmal neben denen des § 4 Abs.1 Satz 4 BewG ansehen. Aus seinen Worten "im übrigen hat die Verkehrsauffassung auch dort zurückzutreten" ist zu folgern, daß Rössler in bestimmten Fällen sogar die Verkehrsauffassung gegenüber den in § 2 Abs.1 Satz 4 BewG genannten Merkmalen zurücktreten lassen will.

2) So aber Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.3, S.16, der die Zweckbestimmung in erster Linie für entscheidend hält ; ebenso Ebeling, S.16, der den Schwerpunkt auf die Zweckbestimmung legt.

3) So Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,l.Sp.) ; Rössler-Troll, § 2, Rdner.5 ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.49. Vergl. auch BFH, U.vom 20.11.1959 - III 197/58 - Bd.70 S.550 (555), BStBl. 1960 III S.205 (206,r.Sp.), wo neben dem einheitlichen Eigentum nur noch die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit als weitere Voraussetzung der wirtschaftlichen Einheit genannt wird ; ebenso auch BFH, U.vom 2.6.1967 - III 236/64 - Bd.89 S.282 (285) BStBl. 1967 III S.594 (595,l.Sp. unter I.2.b) .

befindet [1]. Denn die Verkehrsauffassung sieht das als wirtschaftliche Einheit an, was wirtschaftlich zusammengehört [2].

In diesem Zusammenhang ist "wirtschaftlich" das, was ökonomisch zusammengehört und damit erst vorteilhaft ist in dem Sinne, daß es geeignet ist für einen bestimmten Erfolg [3]. Die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der Wirtschaftsgüter nach § 2 Abs.1 Satz 4 BewG ist demnach dann gegeben, wenn sie nur zusammengefaßt eine einheitliche Nutzungsmöglichkeit geben. Als Indiz für wirtschaftliche Zusammengehörigkeit und damit für eine wirtschaftliche Einheit betrachten der Bundesfinanzhof [4] und die Autoren [5] es, daß nach der Verkehrsauffassung bei einer normalen Veräußerung die betreffenden Wirtschaftsgüter nur zusammen veräußert werden würden. So sind beispielsweise Reihenhäuser, die demselben Eigentümer gehören, als je eine wirtschaftliche Einheit angesehen worden [6], weil jedes Reihenhaus für sich einen eigenen nützlichen Zweck hat und auch für sich allein mit Erfolg verkäuflich ist. Selbst bei einer Arztwohnung und den in einem Anbau befindlichen Praxisräumen hält der Bundesfinanzhof [7] die Annahme zweier wirtschaftlicher Einheiten für möglich, wenn nach den Umständen des Einzelfalles jederzeit die beiden Gebäude, die ver-

---

1) Denn die Verkehrsauffassung ist Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, siehe

2) Rössler-Troll, § 2 Rdnr.4 ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.49 .

3) Denn neben der Bedeutung im Sinne einer Zuordnung (vergl. Fußnote 2 auf Seite 10) kann "wirtschaftlich" auch eine Wertung in dem Sinne bedeuten, daß die Geeignetheit für einen wirtschaftlichen Erfolg ausgedrückt werden soll. z.B.: Eine Maßnahme ist wirtschaftlich. Eine Maschine arbeitet wirtschaftlich. Vergl. auch Rose in FR 1968 S.433(435,Fußnote 35).

4) BFH,U.vom 7.2.1964 - III 230/61 - BStBl.1964 III S.180.

5) Vergl. Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.52 ; Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,l.Sp.) ; Ziegler in WK-Reihe, § 2 BewG, Anm.2a, S.4 Vergl. hierzu auch BFH, U.vom 7.2.1964, a.a.O.

6) RFH, U.vom 29.10.1942 - III 53/42 - RStBl. 1943 S.7 .

7) BFH, U.vom 15.10.1954 - III 148/54 - BStBl. 1955 III S.2 .

schiedenen Zwecken dienen, ohne größere bauliche Änderungen voneinander getrennt und einzeln verkauft werden können. Sogar zwischen einem Reihenhauseigenheim und einem räumlich davon getrennt liegenden Garagengrundstück ist vom Finanzgericht Stuttgart [1] eine wirtschaftliche Einheit angenommen worden, weil das Reihenhaus und der Garagenbau unmittelbar aufeinander folgten und nach ihrer architektonischen Gestaltung sowie Nutzung durch die Reihenhausbewohner zusammengehörten. Hier ist zu Recht eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit angenommen worden, weil die Garage zusammen mit dem Reihenhauseigenheim, das auf dem unmittelbar an der Garage angrenzenden Grundstück liegt, einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil darstellt. Ein getrennter Verkauf der Garage mag in einem Sonderfall möglich sein, in der Regel dürften dagegen Garage und Reihenhauseigenheim nur zusammen veräußert werden. Hier sei nochmals darauf hingewiesen, daß die einheitliche Verkaufsmöglichkeit nur ein Indiz ist und kein notwendiges Kriterium. Der vorrangigen Verkehrsauffassung entspricht es, in diesem Fall eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit anzunehmen.

b) Die Zweckbestimmung

Neben dem objektiven Merkmal der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit ist das subjektive Merkmal der Zweckbestimmung bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit mit zu berücksichtigen. Beide Merkmale weisen insofern eine bestimmte Gemeinsamkeit auf, als das eine Merkmal auf den tatsächlichen einheitlichen Zweck, das andere auf den vom Steuerpflichtigen bestimmten Zweck abstellt. Da das Steuerrecht die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse erfassen will [2], kann daher die Zusammenfassung zu einer

---

1) FG Stuttgart, U.vom 22.9.1969 - III 793/59 - EFG 1960 S.178 .

2) siehe Seite 9

wirtschaftlichen Einheit durch den Willen des Steuerpflichtigen nur dann entscheidend sein, wenn dieser Wille sich in der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse verwirklicht. Dies bedeutet, daß der Wille des Steuerpflichtigen zurückzutreten hat, wenn ihm die objektiv vorhandene wirtschaftliche Zusammengehörigkeit und die Verkehrsauffassung entgegenstehen [1].

Läßt beispielsweise der Eigentümer eines Hauptgrundstücks eine getrennt von diesem Grundstück liegende Parzelle als Hausgarten benutzen und mit dem Hausgrundstück im Grundbuch zusammenschreiben, so führt weder dieser zum Ausdruck gebrachte Wille noch die im Grundbuch geschaffene Einheit zu einer wirtschaftlichen Einheit beider Grundstücke, wenn die Verkehrsanschauung beide Grundstücke als selbständig ansieht [2].

c) Die örtliche Gewohnheit und die tatsächliche Übung

Die örtliche Gewohnheit und die tatsächliche Übung sind Faktoren der Verkehrsanschauung [3]. Denn die Verkehrsanschauung eines bestimmten Wirtschaftskreises über die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer wirtschaftlichen Einheit beruht unter anderem auf der Gewohnheit und Übung dieses Wirtschaftskreises in der Behandlung eines Wirtschaftsgutes als eine wirtschaftliche Einheit. Durch den Hinweis des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG auf die örtliche Gewohnheit und

---

1) Vergl.RFH,U.vom 20.10.1938 - III 138/38 - RStBl.1938 S.1155 (1156,r.Sp.); BFH,U.vom 15.10.1954 -III 148/54 - BStBl.1955 III S.2 (r.Sp.); BFH,U.vom 7.2.1964 - III 230/61 - BStBl.1964 III S.180 (181,r.Sp.);Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2,Rdnr.49; Haider-Engel-Dürschke, § 2,Anm.3 A, S.16; Rössler-Troll,§ 2,Rdnr.5; Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,l.Sp.); Ziegler in WK-Reihe, § 2 BewG,Anm.2,S.3 unten.
Weitere Rechtsprechungsnachweise bei Rössler-Troll,§ 70 Rdnr.3.

2) Beispiel entnommen bei Rössler in DStZ(A),a.a.O.

3) Dziegalowski-Thümen,3.Aufl.,§ 2,Anm.3, S.88 unten;vergl. Friedlaender in NJW 1956 S.1049, der die Merkmale des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG für "maßgebliche Faktoren bei der Bildung der Verkaufsauffassung" hält.

tatsächliche Übung bestimmt das Gesetz, daß die von der Ver= kehrsanschauung ausgehende Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit von diesen beiden Merkmalen beeinflußt wird.

Für den Gesichtspunkt der tatsächlichen Übung sei auf fol= gendes Beispiel hingewiesen :
Gebrauchte Personenkraftwagen sind nicht als eine wirtschaft= liche Einheit zu behandeln, wenn diese in ihre Einzelteile zerlegt sind und die tatsächliche Übung bei den verkaufswil= ligen Eigentümern dieser gebrauchten Autos dahin geht, nur Teile der Wagen wie Motor, Chassis, Karosserie usw. einzeln an andere Eigentümer gebrauchter Fahrzeuge gleichen Typus zu veräußern, weil das Herstellungswerk Ersatzteile für den veralteten Wagentyp nicht mehr produziert [1].

Die örtliche Gewohnheit ist nichts anderes als die lokal be= dingte tatsächliche Übung. Mit dem Hinweis auf die Berück= sichtigung der tatsächlichen Übung bei der Feststellung der Verkehrsanschauung ist daher die weitere Bezugnahme des Bewertungsgesetzes auf die örtliche Gewohnheit nicht mehr erforderlich.

4. Das einheitliche Eigentum

a) Die Notwendigkeit dieses Kriteriums

Für den Fall, daß mehrere Wirtschaftsgüter zu einer wirt= schaftlichen Einheit zusammengefaßt werden, bestimmt § 2 BewG,

---

1) Es sei hierzu z.B. auf Eigentümer gebrauchter Borgwardwa= gen hingewiesen, für die Ersatzteile nicht mehr hergestellt werden. Sind diese Wagen in ihre Einzelteile zerlegt, so hat die Annahme je einer wirtschaftlichen Einheit des Motors, des Chassis und der Karosserie erhebliche praktische Folgen. Der Wert der Summe dieser einzelnen wirtschaftlichen Ein= heiten dürfte regelmäßig höher sein als der Wert des ge= brauchten PKW als Ganzes.
Gleiche Sachlage kann auch bei älteren kostbaren Eß- oder Kaffeeservicen eintreten, wenn deren Teile einzeln im Han= del angeboten werden. Auch bei mehrbändigen literarischen Werken ist es von Bedeutung, ob nach der tatsächlichen Übung das Werk nur einheitlich oder jeder Band auch ein= zeln verkauft wird.

daß diese Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht kommen, als sie demselben Eigentümer gehören [1].

Die Notwendigkeit dieses gesetzlich festgelegten Kriteriums der wirtschaftlichen Einheit ergibt sich aus der Aufgabenstellung des Begriffs der wirtschaftlichen Einheit selbst. Wie bereits ausgeführt [2], dient der Begriff der wirtschaftlichen Einheit der Abgrenzung des Besteuerungsgegenstandes. Unter Berücksichtigung der gleichmäßigen und gerechten Besteuerung kann dieser Besteuerungsgegenstand (wirtschaftliche Einheit) als Steuerbemessungsgrundlage für die Pflicht eines bestimmten Steuersubjektes, Steuern zu entrichten, nur herangezogen werden, wenn alle Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit (Wirtschaftsgüter) dem pflichtigen Steuersubjekt auch zugerechnet werden können [3].

b) Die Funktion dieses Kriteriums

Das Bewertungsgesetz dient in erster Linie der Besteuerung des Vermögens. Es will daher nur die wirtschaftlichen Möglichkeiten - oder, wie Seeliger [4] es ausdrückt, die Herrschaftsgewalt über bestimmte Wirtschaftsgüter - des Steuersubjekts steuerlich erfassen [5]. Die wirtschaftliche Möglichkeit der Verfügung oder die Herrschaftsgewalt über Wirtschaftsgüter

---

1) Auf die bestehenden Ausnahmen bei Ehegatten, bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft und bei Betriebsmitteln und Gebäuden eines landwirtschaftlichen Betriebes soll hier nicht eingegangen werden.

2) Siehe Seite 1 .

3) Vergl. Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.12 .

4) Seeliger, S.105 .

5) Siehe Seite 9

beurteilt sich für ein Steuersubjekt jedoch unabhängig vom formalen bürgerlich-rechtlichen Eigentum an diesen Wirtschaftsgütern. Hieraus erhellt, daß die Bestimmung des § 2 Abs.2 BewG für die wirtschaftliche Einheit nicht einheitliches bürgerlich-rechtliches Eigentum, sondern eine einheitliche Vermögenszugehörigkeit fordert. Das Gesetz mißt hier dem Begriff "Eigentümer" eine bestimmte wirtschaftliche Zuordnungsfunktion bei [1]. Der Gesetzestext des § 2 Abs.2 BewG ist insoweit nicht nur im bürgerlich-rechtlichen Sinne aufzufassen, sondern auch im Sinne einer bestimmten wirtschaftlichen Zuordnung. Dies kann im Ausnahmefall bedeuten, daß das von § 2 Abs.2 BewG geforderte einheitliche Eigentum im Sinne einer bestimmten wirtschaftlichen Zuordnung auch dann gegeben sein kann, wenn nicht zugleich bürgerlich-rechtliches Eigentum vorliegt. Rechtsprechung und Literatur sprechen daher in diesem Zusammenhang vom wirtschaftlichen Eigentümer [2].

Auch das Bewertungsgesetz versteht das wirtschaftliche Eigentum im vorgenannten Sinne. So ist denn auch in § 94 Abs.1 BewG neben dem Eigentümer des Grund und Bodens vom wirtschaftlichen Eigentümer des Gebäudes, und damit von einem nicht bürgerlich-rechtlichen Eigentümer die Rede [3].

---

1) Vergl. Weber, S.79 ; siehe auch Schiffbauer in StuW 1956 Sp.457 ff .

2) Gegen die Verwendung des Begriffes "wirtschaftlicher Eigentümer" wenden sich mit beachtlichen Gründen v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 11 StAnpG, Anm. 5b, S.18; Mutze in NJW 1963 S.517 (1.Sp.) ; Seeliger, S.19 ; vergl. hierzu auch Baltzer in StuW 1953 Sp.651 (653) ; Tipke-Kruse, § 11 StanpG, Anm. II 1 .
Obgleich bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum in der Mehrzahl aller Fälle zusammenfallen (vergl. Weber S.76), wird der Begriff "wirtschaftliches Eigentum" in der vorliegenden Untersuchung nur als eine vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende steuerliche Zurechnung verstanden. Denn nur unter diesem Gesichtspunkt ist er Gegenstand eingehender Erörterungen in Literatur und Rechtsprechung, weil nur in diesem Fall die Besonderheiten des wirtschaftlichen Eigentums offenbar werden.

3) Vergl. hierzu auch Rössler-Troll, § 2, Rdnr. 14 .

c) Die Bedeutung der Vorschrift des § 11 StAnpG

Die steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist für bestimmte Fälle in § 11 StAnpG geregelt. Diese Bestimmung gilt als allgemeine Steuernorm auch für das Bewertungsrecht [1].

Mutze [2] sieht in den in § 11 StAnpG aufgezählten Fällen eine abschließende Regelung darüber, wann ein Wirtschaftsgut abweichend vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum einer Person steuerlich zugerechnet werden kann. De lege lata sei keine steuerliche Vorschrift vorhanden, die über § 11 StAnpG hinaus eine vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung zulasse. Friedlaender [3] gibt der Bestimmung des § 11 StAnpG insoweit ausschließlichen Charakter, als er die allgemein gehaltene Bestimmung des § 11 Ziff.4 StAnpG als die gesetzliche Begriffsbestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ansieht.

Die überwiegende Meinung der Literatur [4] und die Rechtsprechung [5] dagegen betrachten die Regelungen in § 11 Ziff. 1-4 StAnpG nur als typische Fälle des wirtschaftlichen Eigentums, das vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweicht. Es handele

---

1) Erl. RFM S.3300-530 III vom 8.August 1935 RStBl.1935 S.1074; Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm. D (S.18); Rössler-Troll § 2, Rdnr.14, S.65.

2) Mutze in NJW 1963 S.513 (517,r.Sp.).

3) Friedlaender in NJW 1956 S.1049 (1051,l.Sp.); siehe auch Kapp in DStZ 1942 S.525(526), der die Fälle des § 11 StAnpG als Ausnahmeregelungen ansieht, und Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,r.Sp.), der die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum nach der Bestimmung des § 11 StAnpG entscheidet.

4) Kühn, AO, § 11 StAnpG, Anm.1 ; Riewald, AO, § 11 AtAnpG, Anm.2 (1); v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO, § 11 StAnpG, Anm.2 c, Tipke-Kruse, AO, § 11 StAnpG, Rdnr.4; Seeliger, S.19.

5) BFH, U.vom 21.3.1952 - III 149/51 - BStBl. 1952 III S.147 (148, l.Sp.) ; BFH, U.vom 19.9.1958 - III 77/57 S - BStBl. 1958 III S.440 (441, l.Sp.).

sich um Beispielsfälle des in § 1 Abs.2 StAnpG bestimmten Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise [1], der aufgrund des ausdrücklichen Gesetzesvorbehalts in § 11 StAnpG vorrangig sei [2].

In § 11 StAnpG ist ausdrücklich ein Gesetzesvorbehalt der Aufzählung der einzelnen Zuordnungsfälle vorangestellt. Dadurch gibt das Gesetz klar zu erkennen, daß es neben den in § 11 StAnpG geregelten Fällen weitere für möglich hält, in denen ein Wirtschaftsgut einer anderen Person als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer steuerlich zugerechnet werden kann. Es ist daher zu Recht mit der oben genannten Literatur und Rechtsprechung davon auszugehen, daß § 11 StAnpG keine ausschließliche Aufzählung der Fälle einer Zurechnung von Wirtschaftsgütern an Personen enthält, die nicht bürgerlich-rechtliche Eigentümer der Wirtschaftsgüter sind.

Die Regelungen in § 11 StAnpG, insbesondere die allgemein gehaltene des Eigenbesitzes in Ziff.4 dieser Bestimmung, sind vielmehr als gesetzliche Äußerungen in Einzelfällen bei der generellen Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers aufgrund der von § 1 Abs.2 StAnpG gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit zu berücksichtigen.

Wenn ein Teil der Autoren [3] das wirtschaftliche Eigentum allein in Anlehnung an den Eigenbesitz des § 11 Ziff.4 StAnpG abgrenzt, ist das insoweit ungenau, als der Eindruck

---

1) Kühn, AO, § 11 StAnpG, Anm.1 ; vergl. auch die amtliche Begründung zu § 11 StAngG in RStBl.1934 I S.1405, wo die Fälle des § 11 StAnpG als Beispiele dafür angeführt werden, daß Wirtschaftsgüter Personen zugerechnet werden können, die nicht bürgerlich-rechtliche Eigentümer sind; siehe auch Schiffbauer in StuW 1956 Sp.457 ff (Sp.458) und Barske in NWB F.2 S.879 .

2) So Schiffbauer a.a.O. (Sp.481) .

3) Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm. D a; Rössler-Troll, § 2, Rdnr. 14-15 ; Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,1.Sp.); Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr. 16 .

entsteht, die Zuordnung in § 11 Ziff.4 StAnpG stelle den alleinigen gesetzlichen Rahmen des wirtschaftlichen Eigentums dar.

d) Der Inhalt des wirtschaftlichen Eigentums

Für die steuerliche Zurechnung eines Wirtschaftsgutes ist vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum auszugehen. Nur in Fällen, in denen die rechtliche Regelung nicht mit der wirtschaftlichen Lage übereinstimmt, ist ausnahmsweise zu untersuchen, ob das Wirtschaftsgut einem anderen als dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist [1].

aa) Die Stellungnahmen in der Literatur

Ein Teil der Autoren verwendet den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums, ohne eine genaue Inhaltsbestimmung zu geben. Er beschränkt sich vielmehr darauf, von den Finanzgerichten entschiedene Fälle zu § 11 StAnpG, insbesondere zu Ziffer 4 dieser Bestimmung, anzuführen [2].

Bei vorgenommenen Abgrenzungsversuchen findet man Formulierungen wie, wirtschaftliches Eigentum sei "eine eigentumsähnliche wirtschaftliche Sachherrschaft" [3]. Wirtschaftliches Eigentum könne in der Regel angenommen werden, wenn ein anderer als der bürgerlich-rechtliche Eigentümer objektiv diejenige wirtschaftliche Herrschaftsmacht über ein Wirt-

---

1) BFH, U.vom 17. 9.1958 - III 77/57 S - BStBl.1958 III S.440; BFH, U.vom 2.11.1965 - I 51/61 S - BStBl.1966 III S.61 (63,r.Sp.); Baltzer in StuW 1953 Sp.651; Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm. D, S.18; Kühn,AO, § 11 StAnpG Anm.4a, S.844/45; Rössler in DStZ (A) 1957 S.212; v.Wallis in Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.11 .

2) So Haider-Engel-Dürschke, a.a.O.; Rössler, a.a.O.; v.Wallis, a.a.O.
Littmann, § 2 EStG, Anm.102, bezweifelt sogar, daß der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums überhaupt einer Feststellung fähig sei.

3) So Barske in NWb, F.II, S.879 (880).

schaftsgut ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum sei, und wenn er subjektiv diese Rechtsstellung mit der Mentalität der vollen Berechtigung einnehme [1]. An anderer Stelle heißt es [2], wirtschaftliches Eigentum sei die Ausübung der wirtschaftlichen Herrschaft über ein Wirtschaftsgut, und zwar unter nicht nur vorübergehenden Umständen, aus denen auf den Willen geschlossen werden könne, diese Herrschaft, deren gewöhnlicher Ausdruck das privatrechtliche Eigentum sei, aus eigener Macht und selbständiger Verantwortung auszuüben.

bb) Die Ansicht von Weber

Eine erste umfassende Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist von Weber versucht worden. Nach ihm sind die tatsächliche Ausübung der Verwaltung und die tatsächliche Nutzungsziehung das objektive Element des wirtschaftlichen Eigentums [3], subjektives Element sei der Wille des wirtschaftlichen Eigentümers, wie ein zivilrechtlicher Eigentümer über die Sache zu herrschen [4]. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes [5] bestimmt Weber das wirtschaftliche Eigentum als die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum Vermögen einer Person, die willens ist, wie ein zivilrechtlicher Eigentümer das Wirtschaftsgut zu beherrschen und tatsächlich durch Verwaltung und Nutzungsziehung darauf einwirkt [6].

---

1) So Friedlaender in NJW 1956 S.1049 (1051).

2) So Schiffbauer in StuW 1956 Sp.457 ff (484).

3) Weber, S.70 .

4) Weber, S.78 .

5) Weber,S.70/71; RFH,U.vom 11.5.1926 - I A 217/25 - Bd.19 S.113(114) und RFH,U.vom 28.10.1926 - I A 225/26 - Bd.20 S.1, forderten, daß der wirtschaftliche Eigentümer nach dem Willen der Beteiligten wie ein Eigentümer über die Sache zu schalten und zu walten berechtigt sein soll und wirtschaftlich so geschaltet und gewaltet hat.

6) Weber, S.80 .
Den Besitz an dem Wirtschaftsgut sowie die Übernahme der auf dem Wirtschaftsgut ruhenden Lasten hält Weber nicht für notwendige Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums (S.70)

Unter Hinweis darauf, daß das Objekt des wirtschaftlichen Eigentums auch Forderungen und Rechte sein können, verbes= sert Kroppen [1] m.E. zu Recht die Begriffsbestimmung We= bers dahin, daß der wirtschaftliche Eigentümer den Willen haben müsse, wie der nach bürgerlichem Recht V e r f ü = g u n g s b e r e c h t i g t e das Wirtschaftsgut zu be= herrschen.

cc) Die Eigentümlichkeiten der bisherigen Bestimmungen des wirtschaftlichen Eigentums

Den bisherigen Inhaltsbestimmungen des wirtschaftlichen Eigentums ist gemeinsam, daß sie neben dem Herrschaftswillen eine Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut fordern, die der Sachherrschaft des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers ent= spricht bzw. ähnlich ist. Bei welchem Ausmaß der Herrschafts= befugnisse eine solche Sachherrschaft angenommen werden kann, wird teils nicht gesagt [2], teils wird die Sachherrschaft mit dem Mindesterfordernis des Besitzes, der Nutzungsmöglichkeit und der gesicherten Aussicht auf den Erwerb des bürgerlich-rechtlichen Eigentums [3], teils mit dem Mindesterfordernis der dauernden Verwaltungsbefugnis, des Nutzungsrechts und der Übernahme der Lasten [4], teils mit der Verwaltungsbefugnis und der Nutzungsziehung allein [5] verbunden. Ferner wird nicht genau bestimmt, ob diese Herrschaftsbefugnisse nur dem bürger= lich-rechtlichen Eigentümer oder jedem Dritten gegenüber

---

1) Kroppen, S.24 u. 29 .
Seine Kritik (S.24 ff), Weber betrachte die Herrschaft des wirtschaftlichen Eigentümers als abstrakt und unveränder= lich, ist unrichtig. Bei der Bezugnahme Webers auf die Herrschaftsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers kann diese nur so verstanden werden, wie sie jeweils durch die Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes dem Eigentümer zuge= standen wird.

2) Barske in NWB, F.2 S.880 .

3) Friedlaender in NJW 1956 S.1049 (1051, 1.Sp.).

4) Schiffbauer in StuW 1956 Sp.475/476.

5) Weber, S.70.

bestehen müssen.
Der Bundesfinanzhof [1] hat ebenfalls in mehreren Urteilen die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum anhand des Ausmaßes der Herrschaftsbefugnisse des wirtschaftlichen Eigentümers entschieden.

dd) Die Ausschließung des Eigentümers nach Seeliger

Die Schwierigkeit der Beurteilung, wann im Einzelfall jemand wie ein Eigentümer über ein Wirtschaftsgut herrscht, hat zur Ablehnung der Bestimmungsmethode geführt, die für das wirtschaftliche Eigentum notwendige Herrschaftsmacht anhand bestimmter Herrschaftsbefugnisse festzulegen [2]. Seeliger [3] bestimmt, wirtschaftlicher Eigentümer sei, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, daß dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer [4] von

---

1) So BFH, U.vom 30.4.1954 - III 169/53 - BStBl.1954 III S.194, betreffend das wirtschaftliche Eigentum an einem Gebäude auf fremden Grund und Boden. Hier waren das Recht der baulichen Veränderung, die Bindung an bestimmte Baupläne und die Veränderung und Beseitigung des Bauwerks nach Vertragsablauf mitentscheidend.
BFH, U.vom 9.7.1954 - III 84/54 - BStBl.1954 III S.250, betreffend das wirtschaftliche Eigentum des überlebenden Ehegatten an den Erbteilen der Kinder. Obgleich die Ehefrau den Nießbrauch an den Erbteilen der Kinder hatte und Testamentsvollstreckerin war, waren die ihr aus dieser Stellung zustehenden Herrschaftsrechte für wirtschaftliches Eigentum nicht ausreichend.
BFH, U.vom 12.4.1957 - VI 35/56 - BStBl. 1957 III S.193 (194,r.Sp.), betreffend das wirtschaftliche Eigentum eines Ehepaares am Wohnhaus auf dem Grundstück des Vaters der Ehefrau. Hier wurde auf die Errichtung, Vermietung und sonstige Verwaltung durch das Ehepaar abgestellt.

2) Vergl. Becker-Riewald-Koch, AO, § 11 StAnpG, Anm.2 (6) und Seeliger, S.23 f.

3) Seeliger, S. 89/90.

4) Seeliger (S.46) versteht hierunter nicht eine völlig unbegrenzte Dauer. "Auf Dauer" ist nach Seeliger (S.47) gegeben, wenn diese Rechtslage für einen unbestimmten und im Vorwege auch nicht bestimmbaren Zeitraum oder mit anderen Worten solange besteht, als sich in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht nichts ändert (clausula rebus sic stantibus) .
Auf das Moment der Dauer wird in dieser Abhandlung später noch eingegangen werden.

der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut (rechtlich oder) wirtschaftlich ausgeschlossen sei. Der nach bürgerlichem Recht Berechtigte sei dann (rechtlich oder) wirtschaftlich von der Einwirkung ausgeschlossen, wenn ihm kein oder nur ein praktisch bedeutungsloser Herausgabeanspruch zustehe oder wenn er das Wirtschaftsgut herauszugeben verpflichtet sei. Auf den Willen des wirtschaftlichen Eigentümers, die Sache wie ein Eigentümer zu beherrschen, komme es nicht entscheidend an [1]. Für das wirtschaftliche Eigentum komme es allein auf die Beziehung zum bürgerlich-rechtlichen Eigentümer an [2].

Nachdem der Bundesfinanzhof [3] bereits in einer Entscheidung auf die Ausschaltung der Verfügung des Eigentümers als Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums hingewiesen hatte, stellt er jetzt ebenfalls darauf ab, ob der nach bürgerlichem Recht Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist [4].

ee) Eigene Stellungnahme

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums durch die Innehabung gewisser wirtschaftlicher Befugnisse wie Gebrauchen, Nutzen, Verwalten, Zerstören und ähnliche ist ungenau, unzuverlässig und damit nicht praktikabel. Diese Bestimmungsmethode hat zu einer Rechtsunsicherheit bei der Festlegung des

---

1) Seeliger, S.92 .

2) Seeliger, S.45 oben .

3) So BFH, U.vom 22.7.1960 - III 242/59 S - BStBl. 1960 III S.420 (422,l.Sp.) : "Bei der Bewertung ist das wirtschaftliche Eigentum dem Pächter nur in seltenen Fällen zuzurechnen, wenn nämlich dem Pächter durch langfristigen und bedingungsfreien Vertrag unter Ausschaltung der Verfügung des Verpächters die Befugnis zur vollen Ausbeute der vorhandenen abbaufähigen Mineralien übertragen ist".

4) So BFH, U.vom 2.11.1965 - I 51/61 S - BStBl. 1966 III S.61 (63,r.Sp.), Bd.84 S.171 (176) : "Für die Zurechnung an den anderen ist aber erforderlich, daß der bürgerlich-rechtliche Eigentümer von der Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist."

wirtschaftlichen Eigentums geführt. Die umfangreiche Kasuistik in der hierzu ergangenen Rechtsprechung beweist dies [1].

Darüber, wieviele und welche Herrschaftsrechte für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums notwendig sind, herrscht Uneinigkeit. Der Begriff einer "Herrschaftsbefugnis wie ein Eigentümer" ist so komplex und relativierbar, daß die genaue Bestimmung der für das wirtschaftliche Eigentum notwendigen Herrschaftsrechte kaum möglich sein dürfte [2].

Wie bereits erwähnt wurde, ist regelmäßig dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer ein ihm gehöriges Wirtschaftsgut zuzurechnen [3]. Da der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums eine vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende steuerliche Zurechnung erfaßt [4], ist es zutreffend, die für das wirtschaftliche Eigentum notwendige Herrschaftsmacht dort zu bejahen, wo der bürgerlich-rechtliche Eigentümer sie verloren hat und somit als steuerliches Zurechnungssubjekt ausgeschieden ist. Der bürgerlich-rechtliche Eigentümer verliert seine Herrschaftsmacht, wenn seine Einwirkungsmöglichkeit auf das Wirtschaftsgut durch einen anderen ausgeschlossen wird.

Die Ausschließung des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers ist daher zu Recht das entscheidende Kriterium dafür, wann diesem das Wirtschaftsgut steuerlich nicht mehr zugerechnet werden kann. Als neues Zurechnungssubjekt und damit als wirtschaftlicher Eigentümer kommt dann derjenige infrage, der den rechtlichen Eigentümer ausschließt [5].

---

1) Siehe Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 11 StAnpG, Anm.5 und Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2 Rdnr. 16 ff .

2) Vergl. hierzu Mutze in NJW 1963 S.513 (517,1.Sp.).

3) Siehe Seite 42 .

4) In diesem Sinne ist der Begriff auch nur Gegenstand der Untersuchungen in Literatur und Rechtsprechung, vergl. Fußnote 2 auf Seite 39 .
Die Kritik Martens in DStR 1962/63 S.426 (427,1.Sp.) an Seeligers Begriffsbestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers, sie umfasse nicht den formalrechtlichen Eigentümer, besteht daher nicht zu Recht.

4) So im Ergebnis auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 11 StAnpG, Anm.2 f am Ende; Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG, Anm.2(7).

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers bemißt sich daher allein nach der Beziehung zum bürgerlich-rechtlichen Eigentümer.

Seeliger weist mit Recht darauf hin [1], daß aus § 11 StAnpG die Notwendigkeit eines Herrschaftswillens des wirtschaftlichen Eigentümers nicht hergeleitet werden kann. Denn nur der Fall des § 11 Ziff.4 StAnpG fordert einen solchen, die übrigen Fälle des § 11 StAnpG nicht. Die Feststellung des Herrschaftswillens als innerer Vorgang dürfte praktisch auch kaum möglich sein. Soweit der Bundesfinanzhof [2] es genügen läßt, wenn aus äußeren Tatsachen auf den Herrschaftswillen geschlossen werden kann, so befindet sich hiermit Seeligers Abgrenzung in Übereinstimmung. Denn das Ausschließungsrecht des wirtschaftlichen Eigentümers - steht es einmal fest - läßt aus objektiver Sicht stets auf einen entsprechenden eigentumsähnlichen Herrschaftswillen schließen. Tatbestandsmerkmal wird dadurch der Herrschaftswille jedoch nicht.

So ist beispielsweise das von einem Unternehmer unter Vorbehalt des Eigentums gekaufte Nutzfahrzeug der wirtschaftlichen Einheit seines Betriebsvermögens zuzurechnen, wenngleich er den Willen haben sollte, das Fahrzeug äußerst pfleglich im Interesse des Verkäufers zu behandeln, weil er noch nicht sicher ist, die Raten vollständig bezahlen zu können, und an einem dem Eigentümer eigenen Herrschaftswillen daher gezweifelt werden muß.

e) Zwischenergebnis

Seeligers Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums ist zuzustimmen. Im Ergebnis ist festzuhalten, daß auch dann Eigentum

---

1) Seeliger, S.91 .

2) BFH, U.vom 12.4.1957 - VI 35/56 - BStBl. 1957 III S.193 (194,r.Sp.).

gemäß § 2 Abs.2 BewG an den zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörigen Wirtschaftsgütern vorliegt, wenn der Steuerpflichtige den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf diese Wirtschaftsgüter auf Dauer [1] ausschliessen kann. Sein Wille, diese Wirtschaftsgüter wie ein Eigentümer zu beherrschen (animus domini) ist begrifflich nicht erforderlich.

5. Das Moment der Dauer

Die Bewertungsgrundlagen des für die Besteuerung zu bewertenden Vermögens werden nach den Verhältnissen ermittelt, wie sie zu einem bestimmten Zeitpunkt gegeben sind. Dies bedeutet, daß damit auch die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Einheit in diesem Zeitpunkt vorhanden sein müssen [2]. Durch diesen Zeitpunkt wird das Stichtagsprinzip im Bewertungsrecht gekennzeichnet [3]. Ob die Voraussetzungen der wirtschaftlichen Einheit kurz vor diesem Zeitpunkt noch fehlten oder kurz nach diesem bereits wieder entfielen, am Bewertungsstichtag

---

1) Zur Dauer des Ausschließungsrechts nachstehend unter 5.

2) Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und der Mineralgewinnungsrechte ist dieser Zeitpunkt der Feststellungszeitpunkt, das ist der Beginn eines Kalenderjahres, §§ 106, 21 Abs.2 BewG.
Für die wirtschaftlichen Einheiten des Betriebsvermögens ist dieser Zeitpunkt der Abschlußzeitpunkt des Jahres, das dem Feststellungszeitpunkt vorausgeht, §§ 106 Abs.2 und 3, 21 Abs.2 BewG. Dies ist der Schluß des letzten Tages des Wirtschaftsjehres.
Für die wirtschaftlichen Einheiten des sonstigen Vermögens ist dieser Zeitpunkt der Hauptveranlagungszeitpunkt, das ist der Beginn des 1.Januar, §§ 12 Abs.2, 4 VStG, § 114 BewG.

3) "Stichtag" ist insoweit ungenau, als es sich nicht um einen ganzen Tag, sondern jeweils um den Beginn oder Schluß eines Tages handelt, vergl. Rössler-Troll, § 19, Rdnr.11 . Lediglich bei der Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften wird Stichtag als ganzer Tag verstanden, da hier der an diesem Tage festgestellte Kurswert maßgebend ist.

also nur vorübergehend vorhanden waren, ist unbeachtlich [1].

Von diesem Stichtagsprinzip besteht aber insoweit eine Ausnahme, als die Merkmale der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit der zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßten Wirtschaftsgüter, der Zweckbestimmung durch den Eigentümer und des wirtschaftlichen Beherrschungsrechts des Steuersubjekts bei vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichender Zuordnung der Wirtschaftsgüter am Stichtag nicht nur vorübergehend vorhanden, sondern in diesem Zeitpunkt a u f D a u e r angelegt sein müssen [2]. Dies bedeutet umgekehrt, daß auch die am Stichtag vorübergehende Zweckentfremdung eines Wirtschaftsgutes nicht seine bisherige Zugehörigkeit zu einer wirtschaftlichen Einheit lösen [3], noch daß die am Stichtag vorübergehende Ausschließung des wirtschaftlichen Eigentümers von der Beherrschung des Wirtschaftsgutes zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der bisherigen wirtschaftlichen Einheit führen kann.

Das Bewertungsgesetz selbst läßt erkennen, daß eine nur vorübergehende wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der Wirt-

---

1) So ist beispielsweise für die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit zwischen zwei Grundstücken unerheblich, daß bereits kurz nach dem Feststellungszeitpunkt der Eigentümer ein Grundstück veräußert.

2) Siehe hierzu für die Dauer der wirtschaftlichen Zusammenfassung : Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr. 51; Rössler-Troll, 7.Aufl., § 2, Anm.I 1 : "... d a u e r n d gewidmet." Für die wirtschaftliche Einheit "Grundstück" (§ 70 Abs.1 BewG) siehe Rössler-Troll, § 68, Rdnr.6 : "Das Grundstück ist also in seinem früheren Bestand (Ausscheidung des nur vorübergehend Vorhandenen, Einbeziehung des nur vorübergehend Fehlenden) zu bewerten." Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.3 A, S.15; vergl. auch RFH, U.vom 22.11.1934 - III A 176 u. 247/34 - Bd. 37 S.81, wo mit den Worten "... Gegenstände zu einer Sachgesamtheit, die r e g e l m ä ß i g einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen sollen" auf das Moment der Dauer hingewiesen wird. Rössler-Troll weisen auf diese Entscheidung in ihrer 8. Aufl. hin.
Für die Dauer des Ausschließungsrechts siehe auch Seeliger S.47 und derselbe in FR 1966 S.526 .

3) So bereits RFH, U.vom 23.4.1926 - I A 149/25 - Bd.19 S.44 unten : "Eine bloß v o r ü b e r g e h e n d e , am Stichtag stattfindende Benutzung eines Grundstücks zu anderen Zwecken als zu denjenigen, denen es seiner Bestimmung

schaftsgüter am Bewertungsstichtag oder ein nur vorüberge=hendes Ausschließungsrecht des wirtschaftlichen Eigentümers an diesem Tage nicht eine wirtschaftliche Einheit der hier=von betroffenen Wirtschaftsgüter begründen kann.

Für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirt=schaftlichen Vermögens ist in § 33 Abs.1 BewG ausdrücklich auf die dauernde Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Be=trieb der Land- und Forstwirtschaft hingewiesen [1].

Auch aus § 2 Abs.1 Satz 3 BewG kann auf das Charakteristikum der Dauer bei den oben erwähnten beiden Merkmalen der wirt=schaftlichen Einheit geschlossen werden. Denn die Verkehrs=anschauung, die zum wesentlichen mitbestimmt ist durch die in dieser Bestimmung genannte Gewohnheit und Übung [2], wird am Stichtag nur dann eine wirtschaftliche Zusammengehörig=keit und ein Ausschließungsrecht des wirtschaftlichen Eigen=tümers anerkennen können, wenn diese Merkmale eben gewohn=heitsmäßig und aus einer geübten Praxis heraus gegeben und damit also auf Dauer angelegt sind.

Es kann somit als charakteristisch für die wirtschaftliche Einheit festgehalten werden, daß das Kriterium der wirtschaft=lichen Zusammengehörigkeit der Wirtschaftsgüter und das Aus=schließungsrecht des wirtschaftlichen Eigentümers auf Dauer am Stichtag angelegt sein müssen.

---

nach dienen soll, verändert nicht den für die Bewertung maßgebenden Charakter des Grundstücks." BFH, U.vom 5.12.1952 - III 303/51 - Bd.57 S.73, betreffend die vor=übergehende Vermietung eines zu einem landwirtschaftli=chen Betrieb gehörenden Herrenhauses im Zeitpunkt der Feststellung des Einheitswerts des landwirtschaftlichen Betriebs. Siehe hierzu auch RFH, U.vom 13.3.1929 - VI A 412/28 - RStBl. 1929 S.247 und BFH, U.vom 24.11.1961 - III 212/59 - Bd.74 S.57.

1) Vergl. auch Abschnitt 1.01 BewRL, wo ausdrücklich fest=gestellt wird, daß eine v o r ü b e r g e h e n d e anderweitige Verwendung des Wirtschaftsgutes seine Zu=gehörigkeit zur wirtschaftlichen Einheit des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nicht aufhebt.

2) Siehe S.36 .

6. Die einheitliche Vermögensart

Gestützt auf eine Entscheidung des Reichsfinanzhofes [1] wird in der Literatur [2] - soweit ersichtlich - überwiegend die Auffassung vertreten, daß eine wirtschaftliche Einheit nur Wirtschaftsgüter derselben Vermögensart [3] umfassen könne. Diesem Standpunkt hat sich zu Recht auch der Bundesfinanzhof [4] angeschlossen.

Denn die Notwendigkeit der einheitlichen Vermögensart ergibt sich m.E. zwingend aus der gegebenen Unterschiedlichkeit der Bewertungsgrundsätze bei den einzelnen Vermögensarten [5]. Da jede wirtschaftliche Einheit als Bewertungsgegenstand nur einem einheitlichen Bewertungsverfahren unterworfen werden kann, ist es erforderlich, daß alle Wirtschaftsgüter derselben Vermögensart angehören, für die eben dieses Bewertungsverfahren anwendbar ist.

Die Feststellung der einheitlichen Vermögensart ist in der Regel unproblematisch. Denn meistens wird sie inzidenter mit der weitaus schwierigeren Feststellung der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einer ganz bestimmten wirtschaftlichen Einheit erfolgen.

---

1) RFH, U.vom 22.4.1932 - III A 570/31 - RStBl. 1932 S.541.

2) Gürsching-Stenger-Diedenhofen § 2, Rdnr. 53 ; Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.3 C, S.17; Rössler-Troll § 2, Rdnr.2; Rössler in DStZ (A) 1957 S.211 (212,r.Sp.); Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.20 unten ; Steinhardt, § 2, Rdnr.6.

3) § 18 BewG zählt die vier Vermögensarten auf.

4) BFH, U.vom 15.10.1954 - III 148/54 - BStBl.1955 III S.2 (r.Sp.) : "..., denn eine wirtschaftliche Einheit kann sich immer nur auf eine einzige Vermögensart erstrecken. Von diesem Grundsatz gibt es keine Ausnahme."

5) So das vergleichende Ertragswertverfahren beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§§ 36,37 BewG), das Sachwertverfahren und das Ertragswertverfahren (§ 76 BewG) beim Grundvermögen. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind mit dem Teilwert (§§ 109 Abs.1,10 BewG), die Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens mit dem gemeinen Wert zu erfassen.

So ist die Frage, ob ein Personenkraftwagen dem Betriebs=vermögen oder dem sonstigen Vermögen eines Eigentümers zu=zuordnen ist, zugleich mit der Feststellung entschieden, ob er Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebe=triebes des Eigentümers ist.

Die Frage nach der Vermögensart kann jedoch im Hinblick auf die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit von großer Be=deutung sein [1]. So ist insbesondere beim Grundvermögen, wo z.B. die Frage, ob ein Bauwerk, ein Gebäude oder ein Zaun Bestandteil des Grund und Bodens sind [2], im Einzelfall weitaus bedeutender sein kann als die sich eventuell an=schließende Frage der Zugehörigkeit des Gebäudes oder des Be=standteils zu einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit "Grundstück" [3].

VI. Die Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Einheit

Eine nähere Bestimmung des Gesetzesbegriffes "wirtschaftliche Einheit" besitzt um so mehr praktische Brauchbarkeit, je kon=kreter die Abgrenzung des Begriffes im Hinblick auf die zu beurteilenden Sachverhalte gefaßt wird. Der Versuch einer für alle Fälle annehmbaren Bestimmung der wirtschaftlichen Ein=heit sieht sich der Schwierigkeit gegenüber, angesichts der Unterschiedlichkeit und Vielgestaltigkeit wirtschaftlicher Vermögensverhältnisse ein aus diesem Bereich herrührendes wirtschaftliches Institut in eine begrifflich strenge Abgren=zung zu bringen, die weitgehend alle vorkommenden Möglich=keiten erfassen soll.

---

1) Ziegler in WK-Reihe, § 2, Anm.3, S.2 .

2) Vergl. § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG.

3) § 70 Abs.1 BewG.

1. Die Abgrenzungsversuche in der Literatur

Wegen dieser Schwierigkeit wird daher in der Literatur auch nur zum Teil eine eigene Begriffsbestimmung gegeben [1], zum Teil auf die vom Reichsfinanzhof gegebene Abgrenzung und die zu Einzelfällen ergangene Rechtsprechung hingewiesen [2].

Der noch zur Zeit der Geltung des Reichsbewertungsgesetzes von 1931 unternommene Bestimmungsversuch von Erler [3] grenzt die wirtschaftliche Einheit dahin ab, daß darunter ein Gegenstand oder ein Inbegriff von Gegenständen zu verstehen sei, die nach den Anschauungen des Verkehrs als zueinander gehörig betrachtet werden.

Dieser Abgrenzungsversuch hat den Nachteil, daß ihm der Begriff des Wirtschaftsgutes noch unbekannt ist und er den nach den heutigen steuerrechtlichen Erkenntnissen unrichtigen Begriff "Gegenstand" verwendet. Ferner wird das Kriterium des einheitlichen Eigentums nicht erwähnt.

Dziegalowski-Thümen [4] versteht unter einer wirtschaftlichen Einheit die Gesamtheit der zu einem bestimmten wirtschaftlichen Zweck anhaltend gemeinsam genutzten Wirtschaftsgüter.

Etwas konkreter formulieren Haider-Engel-Dürschke [5] : "Eine wirtschaftliche Einheit ist entweder ein einzelnes für sich allein selbständig genutztes Wirtschaftsgut oder eine Mehrheit

---

1) So von Erler, § 2, Anm.1, S.50 ; Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm.3 A, S.15; Dziegalowski-Thümen, § 2, Anm.2 .

2) So Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 2, Rdnr.48 ; Rössler-Troll, § 2, Anm.2, S.71 ; Ziegler in WK-Reihe § 2 Anm.1, unter Hinweis auf RFH, U.vom 22.11.1934 - III A 176 u. 247/34 - Bd.37 S.81 (82), RStBl. 1935 S.109 (r.Sp.).

3) Erler, a.a.O.

4) Dziegalowski-Thümen, a.a.O.

5) Haider-Engel-Dürschke, § 2, Anm. 3 A

an sich selbständiger Wirtschaftsgüter, die nach dem Willen ihres gemeinsamen Eigentümers und nach den Anschauungen des Verkehrs dauernd zusammen einem gemeinsamen Zweck dienen, sofern sie wirtschaftlich zusammengehören."

Den Definitionsversuchen von Dziegalowski-Thümen und Haider-Engel-Dürschke ist gemeinsam, daß sie die einheitliche Zweckdienlichkeit der für eine wirtschaftliche Einheit in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter als das entscheidende Kriterium hinstellen.

Dies ist insoweit richtig, als die gemeinsame Zweckdienlichkeit der Wirtschaftsgüter Merkmal ihrer wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit ist, auf die das Gesetz in § 2 Abs.1 Satz 4 BewG entscheidend abstellt [1]. Da diese gemeinsame Zweckdienlichkeit aber nicht schlechthin gegeben, sondern von der Verkehrsanschauung als dem Standpunkt eines bestimmten Wirtschaftskreises getragen sein muß, weist die Abgrenzung von Haider-Engel-Dürschke gegenüber der von Dziegalowski-Thümen eine konkretere Bestimmung der Art dieser einheitlichen Zweckdienlichkeit auf. Auch läßt die Abgrenzung von Dziegalowski-Thümen ferner das notwendige Merkmal des einheitlichen Eigentums vermissen.

Der Bestimmungsversuch von Haider-Engel-Dürschke ist zum Teil ungenau und irreführend, weil nach ihm die als Kriterium angeführte gemeinsame Zweckdienlichkeit sowohl dem Willen des Eigentümers als auch der Verkehrsanschauung entsprechen soll. Der Wille des Eigentümers beeinflußt zwar die gemeinsame Zweckdienlichkeit der Wirtschaftsgüter, bedingt diese aber nicht. Weicht nämlich die Willensbestimmung des Eigentümers von der Verkehrsanschauung ab, so ist diese allein entscheidend [2].

---

1) Siehe Seite 33 .

2) Siehe Seite 36 .

Unrichtig ist bei dem Abgrenzungsversuch von Haider-Engel-Dürschke auch, daß die gemeinsame Zweckdienlichkeit unter die Bedingung der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit gestellt wird. Denn die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit im Sinne des § 2 Abs.1 Satz 4 BewG ist mit der gemeinsamen Zweckdienlichkeit begriffsnotwendig gegeben [1]; der Bedingungshalbsatz ist daher m.E. in diesem Abgrenzungsversuch überflüssig.

2. Der Abgrenzungsversuch des Reichsfinanzhofes

Der Reichsfinanzhof [2], auf den sich die Literatur teilweise bezieht, hat die wirtschaftliche Einheit wie folgt bestimmt : "Unter einer wirtschaftlichen Einheit versteht man entweder einen Einzelgegenstand, der für sich allein im Wirtschaftsleben ein Eigendasein führt, oder die Verbindung mehrerer Gegenstände zu einer Sachgesamtheit, die regelmäßig einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen sollen."

Diese Abgrenzung des Reichsfinanzhofes ist, gemessen an den heutigen Begriffsinhalten irreführend, weil sie die Begriffe Gegenstand und Sachgesamtheit verwendet. Das zur Zeit dieser Entscheidung geltende Reichsbewertungsgesetz vom 22.Mai 1931 [3] spricht zwar in seinem § 2 noch von Gegenständen und nicht von Wirtschaftsgütern, gleichwohl ist der Gebrauch des Begriffes Gegenstand bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit nach heutigen Rechtserkenntnissen abzulehnen. Der Begriff Gegenstand ist für die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörigen Vermögenswerte zu eng, der Begriff Wirtschaftsgut ist konkreter und bestimmter ; abgesehen davon, daß das

---

1) Vergl. Seite 34 .

2) RFH, U.vom 22.11.1934 - III A 176 u. 247/34 - RStBl. 1935 S.109 (r.Sp.) .

3) RGBl. 1931 I S.222 .

Bewertungsgesetz ihn nunmehr selbst verwendet.

Auch die Verwendung des Begriffs der Sachgesamtheit kann zu Mißverständnissen führen, weil er als rechtstechnischer Begriff im Einkommen- [1] und Umsatzsteuerrecht [2] seine besondere Bedeutung hat und als Kennzeichnung für die Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu einer wirtschaftlichen Einheit als zu eng angesehen werden muß [3].

Der Abgrenzung des Reichsfinanzhofes kann auch darin nicht zugestimmt werden, daß die zusammengefaßten Gegenstände einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen s o l l e n . Diese subjektive Zweckbestimmung durch den Willen des Eigentümers , auf die durch den Gebrauch des Wortes "sollen" abgestellt wird, ist aber gerade nicht entscheidend. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Gegenstände t a t s ä c h l i c h einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen. Die Zweckbestimmung als subjektives Merkmal muß stets mit der tatsächlichen Zweckdienlichkeit als objektivem Merkmal übereinstimmen, andernfalls sie unbeachtlich ist.

Der Berufung eines Teils der Autoren auf die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit durch den Reichsfinanzhof [4] kann daher aus den obigen Gründen nicht zugestimmt werden.

---

1) Vergl. BFH, U.vom 19.11.1953 - IV 360/53 - BStBl. 1954 III S.18 (19, 1.Sp.) und Littmann, § 6, Rdnr.618 ff.

2) Vergl. Plückebaum-Malitzki, Bd. III, Rdnr. 4880 und Weißenborn in WP 1956 S.106 (109, r.Sp.) .

3) So auch im Ergebnis Rössler-Troll, § 2, Anm. 2 .

4) Seite 54 ff .

3. Der Versuch einer eigenen Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit

Aus den Ergebnissen der hier vorgenommenen Untersuchungen lassen sich über den Begriff der wirtschaftlichen Einheit folgende Feststellungen treffen :

1) Die als Wirtschaftsgüter bezeichneten Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit sind verkehrsfähige Wertträger positiver oder negativer Art [1].

2) Die Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu einer wirtschaftlichen Einheit richtet sich nach dem Standpunkt des beteiligten Wirtschaftskreises [2].

3) Die Wirtschaftsgüter der wirtschaftlichen Einheit stehen in einheitlichem Eigentum [3].

4) Die Zusammenfassung der Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit und das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern der wirtschaftlichen Einheit sind auf Dauer angelegt [4].

5) Die Wirtschaftsgüter einer wirtschaftlichen Einheit gehören einer einheitlichen Vermögensart an [5].

Wirtschaftliche Einheit im Bewertungsrecht ist demnach

> ein einzelner verkehrsfähiger Wertträger positiver oder negativer Art oder die Zusammenfassung mehrerer solcher von einer Vermögensart, die einheitlich einem Steuersubjekt gehören [6], und die nach dem Standpunkt des beteiligten Wirtschaftskreises auf Dauer wirtschaftlich zusammen gehören.

---

1) Seite 25 .

2) Seite 32 .

3) Seite 48 ff .

4) Wobei hier auch das wirtschaftliche Eigentum im oben dargelegten Sinne gemeint ist.

5) Seite 52 .

Ein uneingeschränkter Aussagewert kommt der hier gegebenen Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit jedoch insoweit nicht zu, als letztlich die Entscheidung auf die Verkehrsanschauung, d.h. den zunächst nicht näher faßbaren Standpunkt eines Personenkreises, abgestellt wird. Dies ist aber unvermeidbar, weil das Gesetz selbst in § 2 Abs.1 Satz 3 BewG die Verkehrsanschauung als entscheidendes Bestimmungsmerkmal der wirtschaftlichen Einheit herausstellt und eine eingehendere Festlegung der Verkehrsanschauung als Standpunkt eines bestimmten Wirtschaftskreises unabhängig vom Einzelfall nicht möglich ist .

Der Gesetzgeber hat bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit die Orientierung an einem nicht näher faßbaren Standpunkt eines Wirtschaftskreises - was im allgemeinen für die Definition eines festen Begriffs wenig sinnvoll ist - bewußt in Kauf genommen. Denn dadurch soll im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung gewährleistet sein, daß die bewertungsrechtliche Annahme einer wirtschaftlichen Einheit bei der Unterschiedlichkeit und Vielgestaltigkeit wirtschaftlicher Vermögensverhältnisse auch ihre Verwirklichung in der tatsächlichen Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Einzelfalles findet. Denn nur mit Hilfe der sachkundigen Betrachtung des jeweils beteiligten Wirtschaftskreises wird man letztlich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles bei Beachtung der übrigen Voraussetzungen am ehesten eine wirtschaftliche Einheit bestimmen können, die sich im Einzelfall auch tatsächlich als Vermögenseinheit darstellt.

Zweiter Teil : Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens

Die Einheitsbewertung des Grundvermögens und damit auch der Umfang der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens haben durch das Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.August 1965 [1], das zahlreiche Vorschriften neu einführte, erhebliche Änderungen erfahren [2]. Diese neuen Vorschriften über die Bewertung des Grundvermögens gelten für die Neufeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens auf den Beginn des Kalenderjahres 1964, die der Besteuerung aber erst ab einem künftigen, noch unbestimmten Zeitpunkt zugrunde gelegt werden [3]. Bis dahin sind für die Besteuerung des Grundvermögens noch die Vorschriften des Bewertungsgesetzes alter Fassung [4] und die dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen [5] anzuwenden.

Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens wird hier nach dem Bewertungsgesetz vom 10.Dezember 1965 dargestellt.

---

1) BGBl. 1965 I S.851 .
Aufgrund des § 80 Abs.2 BewG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.August 1965 ist das Bewertungsgesetz in der jetzt geltenden Fassung vom 10.Dezember 1965 (BGBl. 1965 I S.1861) bekannt gemacht worden.

2) Für den Umfang der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens vergleiche insbesondere § 68 BewG mit § 50 BewG a.F., wo die Regelung über Verstärkungen von Decken, Stützen und sonstigen Bauteilen fehlte. Siehe hierzu auch unter II zu Art.1 Nr.18 der amtlichen Begründung des Entwurfs des Änderungsgesetzes zum Bewertungsgesetz (BR-Drucks. 256/63).

3) Nach Art.3 Abs.1 des Änderungsgesetzes zum Bewertungsgesetz vom 13.August 1965 wird dieser Zeitpunkt noch durch besonderes Gesetz bestimmt werden.

4) Bewertungsgesetz vom 16.Oktober 1934, RGBl.1934 I S.1035.

5) Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz vom 2.Februar 1935, RGBl.1935 I S.81, seither wiederholt geändert.

Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens wird mit "Grundstück" bezeichnet, § 70 Abs.1 BewG. Diese Bezeichnung deckt sich hier jedoch nicht mit dem Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts [1]. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit "Grundstück" setzt demnach Klarheit über den Umfang des Grundvermögens voraus. Denn nach der oben [2] dargelegten Voraussetzung, daß alle Wirtschaftsgüter einer wirtschaftlichen Einheit ein und derselben Vermögensart angehören müssen, kommen nur Wirtschaftsgüter des Grundvermögens für die wirtschaftliche Einheit "Grundstück" infrage. Die vorhergehende Feststellung, daß ein Wirtschaftsgut zur Vermögensart Grundvermögen gehört, ist also vor der Qualifizierung dieses Wirtschaftsgutes als "Grundstück" oder als Bestandteil eines solchen systematisch notwendig [3].

I. Der Grundbesitz

Das Grundvermögen bildet zusammen mit den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und den Betriebsgrundstücken den Grundbesitz, § 20 BewG.

Hieraus kann nicht gefolgert werden, daß bei der Feststellung, ob ein Wirtschaftsgut dem Grundvermögen zugehört, zunächst seine Eigenschaft als Grundbesitz festgestellt werden müsse, Grundbesitz zu sein ist keine begriffliche Voraussetzung für

---

1) Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 70, Rdnr.2 ; Rössler-Troll, § 70, Rdnr.2. Nach Hoche in Palandt, Überbl. vor § 873, Anm.1, ist Grundstück im bürgerlichen Recht "rein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes unter einer besonderen Nummer gebucht ist".

2) Seite 52 .

3) Seite 52 .

die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Grundvermögen, sondern eine Folge davon. Denn der Begriff des Grundbesitzes, der in sachlich gleichem Sinne in § 2 GrStG verwandt wird, erschöpft sich in seiner Bedeutung als Sammelbegriff [1] für die in § 20 Ziff. 1-3 BewG aufgeführten wirtschaftlichen Einheiten bwz. Untereinheiten [2].

Dem Grundbesitz über seinen Charakter als Sammelausdruck für die in § 20 BewG genannten wirtschaftlichen Einheiten hinaus einen weiteren Begriffsinhalt zu geben [3], ist m.E. unrichtig. Denn es kann beispielsweise die Grundbesitzeigenschaft einer Rindviehherde oder umlaufender landwirtschaftlicher Betriebsmittel nicht anhand eines solchen erweiterten Begriffsinhaltes des Grundbesitzes bestimmt werden, sondern nur durch die Feststellung ihrer Zugehörigkeit zu einer wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gemäß §§ 33, 51 bzw. 33, 110 Abs.1 Ziff.7 BewG. Auch in den andern Steuergesetzen (§ 120a AO, § 9 Nr.1 GewStG, § 161 Abs.2 Nr.4 LAG) wird der Ausdruck "Grundbesitz" lediglich als Sammelausdruck für die

---

1) Troll in RWP, D Bewertungsrecht I 2, S.7 ; Gürsching in RWP, D Grundsteuer I 3, Blatt 1 unter A .

2) Vergl. die amtliche Begründung zu § 2 GrStG (RStBl. 1937 S 787) : "§ 2 erläutert den Begriff 'Grundbesitz'. Der Begriff bedeutet sachlich nichts Neues, sondern ist nur der Sammelausdruck für die unter den Ziff. 1,2 u.3 aufgeführten Einzelbegriffe des Reichsbewertungsgesetzes." Siehe auch Rid in FR 1965 S.289, der von der S a m m e l = b e z e i c h n u n g "Grundstück" spricht.

3) So Rössler-Troll, § 20, Rdnr.2 : "Seitdem ist der Begriff des Grundbesitzes als umfassender Begriff für alle geldwerten Rechte am Grund und Boden und dessen Bestandteile im Steuerrecht eingeführt ..." . Gegen diese Definition des Grundbesitzes bestehen Bedenken, denn Grundschulden, beschränkt persönliche Dienstbarkeiten, Dauerwohnrecht und Dauernutzungsrecht nach § 31 WEG sind geldwerte Rechte <u>am</u> Grund und Boden, gehören gleichwohl aber nicht zum Grundbesitz, sondern zum sonstigen Vermögen nach § 118 BewG. Neben dieser Definition spricht Rössler-Troll aber a.a.O. ebenfalls vom Grundbesitz als einem Sammelbegriff.

in § 20 Ziff. 1-3 BewG angesprochenen oder in § 2 Ziff. 1-3 GrStG genannten Vermögensarten verwendet [1].

II. Der Umfang des Grundvermögens

Das Bewertungsgesetz gibt für das Grundvermögen trotz der Überschrift des § 68 BewG keine unmittelbare Begriffsbestimmung. Es zählt vielmehr in den §§ 68, 69 BewG nur auf, was dem Grundvermögen zuzurechnen ist und was nicht [2].

Welche Gegenstände zum Grundvermögen gehören, ist in § 68 Abs.1 BewG positiv gesagt, jedoch in negativer Hinsicht dahin eingeschränkt, daß es sich hierbei nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke handeln darf. Eine Ausnahme von dem in § 68 Abs.1 BewG festgelegten Grundsatz, daß zum Grundvermögen auch Bestandteile und Zubehör rechnen, enthält § 68 Abs.2 BewG für Mineralgewinnungsrechte, für Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Grundvermögen ist demnach wie folgt zu bestimmen :

Zunächst ist festzustellen, daß es sich bei dem Wirtschaftsgut um eines der in § 68 Abs.1 Ziff. 1-3 BewG genannten Wirtschaftsgüter handelt (hierzu nachfolgend unter 1.).

---

1) Da das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen, durch das § 120a AO in die Reichsabgabenordnung eingefügt wurde (§28 Ziff.27 EinfRealStG), das Gewerbesteuergesetz und das Grundsteuergesetz am selben Tage, nämlich am 1.Dezember 1936 verkündet wurden (RGBl. 1936 I S.961,979,986), kann m.E. zu Recht davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber dem Grundbesitz einen einheitlichen Begriffsinhalt zugrunde gelegt hat und ihn im selben Sinne auch im Lastenausgleichsgesetz versteht.
Rössler-Troll, a.a.O., weist daher m.E. zu Unrecht auf diese Gesetzesbestimmungen zur Erläuterung des Begriffes Grundbesitz hin.

2) Dziegalowski-Thümen, § 50, Anm.2 .

Anschließend ist zu untersuchen, daß es sich bei diesem Wirtschaftsgut nicht um land- oder forstwirtschaftliches Vermögen oder um ein Betriebsgrundstück handeln darf (hierzu nachstehend unter 2. und 3.) .

Die in § 68 Abs.2 BewG genannten Ausnahmen sind bei Anwendung des § 68 Abs.1 BewG zu prüfen.

1. Die Gegenstände des Grundvermögens

Die Gegenstände des Grundvermögens sind in § 68 Abs.1 Ziff. 1-3 BewG a u s s c h l i e ß l i c h aufgezählt. Während die dem § 68 BewG entsprechende Bestimmung des § 50 BewG a.F. in Absatz 2 neben dem Erbbaurecht noch sonstige grundstücksgleiche Rechte nannte [1], sind diese Rechte nunmehr in § 68 Abs.1 Ziff.3 BewG einzeln aufgezählt. Darüber hinaus kann ein grundstücksgleiches Recht, z.B. eine Grunddienstbarkeit gemäß § 1018 BGB, nur noch als Bestandteil des Grund und Bodens nach § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG als Grundvermögen infrage kommen.

a) Der Grund und Boden

Der in § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG zuerst genannte Grund und Boden ist der wesentliche Teil eines Grundvermögens. Die Bezeichnung der in § 68 Abs.1 BewG weiter genannten Teile des Grundvermögens dient zum Teil nur der Abgrenzung des Grund und Bodens zum übrigen Vermögen ; zum Teil handelt es sich um Rechte, die einem Besitz am Grund und Boden wirtschaftlich gleichkommen und daher bewertungsrechtlich zum Grundvermögen zählen. Die

1) Die in § 50 BewG a.F. fiktive Bestimmung des Erbbaurechts und sonstiger grundstücksgleicher Rechte als Grundstücke ist in § 68 BewG zu Recht fallengelassen worden. Denn ob diese Rechte ein "Grundstück" im Sinne des Bewertungsrechts bilden oder erst zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Grundvermögens, ist eine Frage des Einzelfalles, die sich nach den auf S. 58 ff dargelegten Grundsätzen entscheidet.

den § 68 BewG entsprechende Bestimmung des § 50 BewG a.F. führte demnach auch als einzige Art des Grundvermögens nur den Grund und Boden an und grenzte diesen mit den Worten "einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs" zum übrigen Vermögen ab [1].

Grund und Boden ist jeder Teil der Erdoberfläche. Hierzu zählen auch Wasserflächen wie Teiche, Seen und Flußläufe. Nicht hierzu zählt das Bergwerkseigentum (§ 50 ABC), weil es sich hier um ein vom Staat verliehenes Schürfrecht handelt, daß als Mineralgewinnungsrecht nicht zum Grundvermögen gehört, § 68 Abs.2 Ziff.1 BewG. Der Begriff Grund und Boden verstanden als Erdoberfläche ist im übrigen sprachlich eindeutig. Soweit ersichtlich hat es daher in Literatur und Rechtsprechung in dieser Hinsicht noch nicht zu Bestimmungsschwierigkeiten geführt. Problematischer unter diesem Gesichtspunkt sind die neben dem Grund und Boden in § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG aufgezählten Gebäude, Bestandteile und das Zubehör.

b) Die Bestandteile und das Zubehör des Grund und Bodens

Das Bewertungsgesetz bestimmt in § 68 Abs.1 Ziff.1, daß neben dem Grund und Boden und den in Ziff. 2 und 3 dieser Bestimmung ausschließlich [2] aufgezählten Rechten nur die Bestandteile und das Zubehör des Grund und Bodens zum Grundvermögen gehören, soweit nicht die Ausnahmeregelung in § 68 Abs.2 BewG gilt.

---

1) Das Erbbaurecht und die grundstücksgleichen Rechte wurden in § 50 BewG a.F. als "Grundstücke" fingiert, vergl. die vorhergehende Fußnote. Anders als in § 50 BewG a.F. kennzeichnet die selbständige Aufzählung der Gebäude, Bestandteile und des Zubehörs in § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG die Bedeutung dieser Wirtschaftsgüter für den Umfang des Grundvermögens.

2) Siehe Seite 64 .

Nachfolgend soll daher auf die Bestandteile und das Zubehör des Grund und Bodens im Sinne des § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG eingegangen werden, bevor die Gebäude, die das Gesetz zu Recht als den bedeutsamsten Bestandteil des Grund und Bodens ausdrücklich erwähnt, erörtert werden.

Der Reichsfinanzhof [1] und der Bundesfinanzhof [2] haben ausgesprochen, daß die Begriffe "Bestandteil" und "Zubehör" im Sinne des § 68 BewG dem bürgerlichen Recht entnommen sind. Für diese Begriffe sei daher die Auslegung maßgebend, die sie in Rechtsprechung und Schrifttum zu den §§ 93 ff BGB erfahren haben. Es sei denn, daß die Eigenart des Bewertungsgesetzes zu einer anderen Auslegung nötigt.

aa) Die Bestandteile

Das bürgerliche Gesetzbuch, das zwischen wesentlichen und unwesentlichen Bestandteilen unterscheidet [3], erläutert in den §§ 93 ff BGB nur den Begriff des wesentlichen Bestandteils; der Begriff des Bestandteils als solcher wird vom Gesetz nicht bestimmt [4]. § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG ordnet dem Grundvermögen alle Bestandteile des Grund und Bodens zu [5], unabhängig davon, ob sie wesentlich oder unwesentlich sind.

---

1) RFH, U.vom 10.10.1928 - I A 35/28 - Bd.24 S.188, RStBl. 1929 S.49

2) BFH, U.vom 22.10.1965 - III 145/62 - Bd.84 S. 12 (15), BStBl. 1965 III S.5 (6,r.Sp.) Zustimmend auch Gürsching-Stenger-Diedenhofen, Lieferung März 1955, § 50 a.F., Anm.2 ; Rössler-Troll, § 68, Rdnr.3 ; Steinhardt, § 68, Rdnr. 3. Vergl. auch Abschn. 1 Abs.1 Satz 3 BewRGr.

3) Vergl. Staudinger-Coing, § 93, Rdnr.6 und Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 4 .

4) RGRK-Kregel, vor §§ 93-95 BGB, Vorbem. 11 ; Steinhardt, § 68, Rdnr. 3.

5) Jedoch vorbehaltlich der in § 68 Abs.2 BewG genannten Gegenstände.

Das Reichsgericht [1] hat zum Begriff des Bestandteils ausgeführt : "Als Bestandteil einer Sache sind diejenigen körperlichen Gegenstände anzusehen, die entweder von Natur eine Einheit bilden oder durch Verbindung untereinander ihre Selbständigkeit dergestalt verloren haben, daß sie fortan, solange die Verbindung dauert, als ein Ganzes, als eine einheitliche Sache erscheinen."

Der überwiegende Teil der Autoren [2] hat sich dieser Abgrenzung des Bestandteils einer Sache angeschlossen.

So bilden Bäume, Sträucher und sonstiger Bewuchs, Mineralien und Steinbrüche mit dem Grund und Boden von Natur aus eine Einheit. Sie sind daher als Bestandteile des Grund und Bodens anzusehen.

Sportanlagen, Gartenlauben, Entwässerungssysteme und Rohrleitungen, die sich außerhalb eines Gebäudes befinden, haben durch ihre Verbindung mit dem Grund und Boden ihre Selbständigkeit verloren [3] und sind daher Bestandteile desselben geworden [4].

Die in der Begriffsbestimmung des Reichsgerichts geforderte Verbundenheit der Bestandteile muß nicht unbedingt fester Natur sein, es genügt ein loser [5], nur auf der eigenen Schwerkraft beruhender körperlicher Zusammenhang [6]. So ist

---

1) RG, U.vom 19.4.1906 - Rep. V 528/05 - Bd.63 S.171 (173);
RG, U.vom 2.11.1907 - Rep. V 53/07 - Bd.67 S. 30 (32)
RG, U.vom 2.6.1915 - Rep. V 19/15 - Bd.87 S. 43 (45 oben).

2) Soergel-Siebert, § 93, Rdnr.1 ; Staudinger-Coing, § 93, Rdnr.2 ; ähnlich auch Erman-Böhle-Stammschröder, § 93, Anm.2 : "... die einer Sache von Natur aus zugehören oder derart eingefügt sind, daß sie mit dieser eine Körperlichkeit bilden ..." .

3) Damit sind diese noch nicht w e s e n t l i c h e Bestandteile, weil noch die weiteren Voraussetzungen des § 93 BGB gegeben sein müssen.

4) Vergl. auch Abschnitt 1 Abs.3 BewRGr.

5) BGH, U.vom 8.10.1955 - IV ZR 116/55 - Bd.18 S.226 (229 oben).

6) RGRK-Kregel, § 93 BGB, Anm.15 ; Enneccerus Nipperddey, § 125 I 1 (S.794) mit weiteren Nachweisen.

beispielsweise ein lose auf den Boden gesetzter Geräteholz=schuppen Bestandteil eines Gartengrundstückes [1].

Die herrschende Meinung [2] berücksichtigt bei der Bestimmung der Bestandteile des Grund und Bodens noch maßgeblich die Verkehrsauffassung. Die Beachtung der Verkehrsauffassung ist - ähnlich wie bei der Festlegung einer wirtschaftlichen Ein=heit im Bewertungsrecht - notwendig, weil die Frage nach dem Bestandteil des Grund und Bodens nicht eine Frage logischer Deduktion sondern der praktischen Zweckmäßigkeit ist [3]. So ist es zweckmäßig, eine Umzäunung mit dem Grund und Boden als

---

1) "Grundstück" wird hier nicht im spezifisch bewertungs=rechtlichen Sinne nach § 70 Abs.1 BewG verstanden
Ob das Gartengrundstück als bebautes Grundstück im Sinne des BewG anzusehen ist, hängt weiter davon ab, ob der Bestand=teil "Geräteholzschuppen" als Gebäude qualifiziert werden kann, siehe Seite 70 ff .
Die zivilrechtlich bedeutsame Abgrenzung des Bestandteils von Teilen einer Sachgesamtheit ist im Rahmen dieser Unter=suchung ohne Bedeutung, weil Sachgesamtheiten mit Grund und Boden m.E. innerhalb des Grundvermögens nicht möglich sind. Denn eine Sachgesamtheit ist eine Vielheit von selbständi=gen Einzelsachen, die durch gemeinsamen Zweck miteinander verbunden erscheinen und in der Regel mit einheitlichem Namen belegt werden, z.B. Inventar, Warenlager, Herde, Paar Schuhe, Briefmarkensammlung. Vergl. Palandt-Danckel=mann, Überblick vor § 90, Anm. 3e ; Soergel-Siebert, § 93, Rdnr.2.

2) So allgemein für die Bestandteilseigenschaft : RG, U.vom 2.11.1907 - Rep. V 53/07 - Bd. 63 S.30 (33) - RGRK-Kregel, § 93 BGB, Anm.9 ; Soergel-Siebert, § 93 Rdnr.1 ; Staudinger-Coing, § 93, Rdnr.2.
Fehle die Verkehrsanschauung, die hier abweichend vom Bewer=tungsrecht (vergl. S.32 oben) nicht als die eines bestimm=ten Wirtschaftskreises zu verstehen sei (so RGH, a.a.O., Bd.63 S.30 (33), so entscheide die natürliche Betrachtungs=weise eines verständigen Beobachters, so RG, U.vom 14.11. 1938 - V 37/38 - Bd.158 S.362 (370) und Soergel-Siebert, § 93, Rdnr.1.
Die natürliche Betrachtungsweise eines verständigen Beobach=ters ist m.E. als ein überflüssiges Kriterium abzulehnen ; kritisch hierzu auch Staudinger-Coing, vor § 90, Rdnr.8. Denn alle Begriffe, die das Gesetz als gemeinverständlich ansieht und daher nicht eigens definiert, sind stets nach der Auffassung des gewöhnlichen Lebens zu verstehen, weil das Gesetz dem Bürger, den es betrifft, verständlich sein muß.

3) Denn eine allgemeine Verkehrsauffassung urteilt nicht lo=gisch, sondern praktisch zweckmäßig.

einheitliche Sache anzusehen, weil die Umzäunung mit ihrer Anlegung ihre Selbständigkeit als Sache praktisch verloren hat und die Verkehrsanschauung Grund und Boden und Umzäunung als einheitliche Sache ansieht, mögen auch theoretisch Grund und Boden und Umzäunung zwei selbständige Sachen geblieben sein, weil die Umzäunung vielleicht jederzeit wegnehmbar und für ein anderes Grundstück verwendbar ist.

Die Feststellung der Zusammengehörigkeit einer Sache mit dem Grund und Boden oder ihrer Selbständigkeit gegenüber denselben ist für die Bestimmung des Umfangs des Grundvermögens nicht erforderlich, wenn erkennbar ist, daß es sich um Zubehör des Grund und Bodens handelt, da es ebenfalls nach § 68 Abs.1 BewG zum Grundvermögen zählt.

bb) Das Zubehör

Im Gegensatz zum Bestandteil ist das Zubehör dem Grund und Boden gegenüber eine selbständige Sache [1]. Das Zubehör muß jedoch mit dem Grund und Boden in einem derartigen Verhältnis stehen, daß es dem wirtschaftlichen Zweck des Grund und Bodens zu dienen bestimmt ist und zu diesem in einem dieser Bestimmung entsprechenden Verhältnis steht, § 97 BGB. Weiterhin darf die Qualifikation als Zubehör des Grund und Bodens nicht der Verkehrsauffassung widersprechen [2].

---

1) So Soergel-Siebert, § 97, Rdnr.3 ; Staudinger-Coing, § 97 Rdnr. 3.

2) Anders als beim Bestandteil, wo eine Entsprechung der Bestandteilseigenschaft mit der Verkehrsauffassung von der herrschenden Meinung gefordert wird, verlangt das Gesetz hier nur negativ, daß die Zubehöreigenschaft nicht im Widerspruch zur Verkehrsauffassung stehen darf. Eine mangelnde Verkehrsauffassung bei der Frage nach der Zubehöreigenschaft ist daher unschädlich, anders die herrschende Meinung beim Bestandteil, siehe Seite 68 Fußnote 2 . Vergl. auch Soergel-Siebert, § 97, Rdnr.32 mit Beispielen aus der Rechtsprechung.

Die Bedeutung der Frage des Zubehörs beim Grundvermögen ist nur gering, weil der Großteil allen Grund und Bodens mit wirtschaftlicher Zweckbindung zu Betrieben der Land- und Forstwirtschaft oder zu Gewerbebetrieben gehört. Im Rahmen des Grundvermögens ist bei Baugrundstücken oder bei bebauten Grundstücken das Zubehör zu bestimmen, wozu beispielsweise die dem Grundstückseigentümer gehörenden Treppenläufer, Beleuchtungskörper und Mülltonnen gehören, die Zubehör des Grund und Bodens sind, auf dem die Häuser stehen [1]. Ebenso sind Baumaterialien, die auf einem Grundstück lagern, auf dem ein Bauwerk errichtet wird, Zubehör dieses Grundstücks [2]. Denn diese Materialien dienen dem wirtschaftlichen Zweck dieses Grund und Bodens, nämlich der Errichtung eines Bauwerks. Dient ein Grundstück als Park, so sind die Schwäne, die sich auf dem im Park befindlichen Teich befinden, Zubehör des Grundstücks [3], weil sie dem wirtschaftlichen Zweck des Grundstücks, der Erholung seiner Besucher, dienen.

c) Die Gebäude

Die wichtigsten Bestandteile des Grund und Bodens sind die Gebäude [4]. Das Bewertungsgesetz enthält keine Begriffsbe-

---

1) So BewRGr Abschn.1 Abs.4. Die Richtlinien stellen darauf ab, daß das Zubehör dem Grundstückseigentümer gehört, weil eine wirtschaftliche Einheit dieser Gegenstände mit dem Grund und Boden nur möglich ist, wenn sowohl am Grund und Boden bzw. dem Gebäude und dem Zubehör einheitliches Eigentum besteht, siehe S.45/46.

2) So RGH, U.vom 12.3.1914 - Rep.V 4 39/13 - Bd.84 S.284 ; Soergel-Siebert, § 97, Rdnr.21. Anderer Ansicht Staudinger-Coing, § 97, Rdnr.6, der Zubehöreigenschaft der Baumaterialien ablehnt, jedoch Zubehöreigenschaft bejaht, wenn der Grund und Boden bereits bebaut ist und das Material lediglich als Ersatz verwendet wird.

3) RG, U.vom 26.1.1961 - Rep. V 353/00 - Bd.47 S.197.

4) Rössler-Troll, § 68, Rdnr.4.

stimmung des Gebäudes [1]. Die Bestimmung des Gebäudebegriffs ist aber von Bedeutung [2] bei der Abgrenzung gegenüber den Betriebsvorrichtungen, weil beide Begriffe ineinander übergehen, die Betriebsvorrichtungen jedoch gemäß § 68 Abs.2 BewG nicht zum Grundvermögen gehören [3].

aa) Die Notwendigkeit der Abgrenzung der Gebäude gegenüber den Betriebsvorrichtungen

Die Frage, ob eine Sache Betriebsvorrichtung oder Gebäude ist, stellt sich strenggenommen nicht für die Bestimmung des Umfangs des Grundvermögens. Eine Untersuchung der Sache in dieser Hinsicht setzt voraus, daß diese Sache überhaupt einem gewerblichen Betrieb dient [4], denn nur in diesem Falle stellt sich diese Frage. Dient die Sache aber einem gewerblichen Betrieb, so handelt es sich, falls keine Betriebsvorrichtung, sondern ein Gebäude vorliegt, um ein Betriebsgrundstück. Das Betriebsgrundstück zählt aber gleich den Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundvermögen, § 68 Abs.1 letzter Halbs. BewG.

---

1) Auch das Einkommensteuergesetz, das wegen der unterschiedlichen Absetzung für Abnutzung (§ 7 EinkStG) zwischen Gebäuden und anderen beweglichen Wirtschaftsgütern unterscheidet, gibt keine Begriffsbestimmung des Gebäudes.

2) Insbesondere für die Feststellung, ob ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück vorliegt, denn für beide Grundstücksarten gelten unterschiedliche Bewertungsverfahren.

3) Die Qualifizierung eines Gegenstandes als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung ist für die Besteuerung von erheblicher Bedeutung :
Die Gebäude unterliegen der Grundsteuer, die Betriebsvorrichtungen der Gewerbesteuer. Bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer wirkt sich der Unterschied insoweit aus, als die Gebäude nach den Wertverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt erfaßt werden, für Betriebsvorrichtungen jedoch der Teilwert vom Bewertungsstichtag gilt, so Rössler-Troll, § 68 Rdnr.14 und Steinhardt, § 68 Rdnr.10.
Die bewertungsrechtliche Bestimmung einer Sache als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung ist nicht für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer bindend, siehe BFH, U.vom 24.2.1961 - III 434/58 S - Bd.72 S.621 (625 oben); BFH, U.vom 23.10.1964 - III 85/62 - HFR 1965 S.100 (102,1.Sp.). Widersprüchlich hierzu Rössler-Troll, § 68, Rdnr.14 (S.409) gegenüber § 68, Rdnr.17 am Ende.

4) BFH, U.vom 14.8.1958 - III 382/57 - Bd.67 S.325 (327 oben):

Nach der gemäß dieser Vorschrift erforderlichen Abgrenzung des Grundvermögens gegenüber den Betriebsgrundstücken - hierauf wird unten noch eingegangen - , kann sich also die Frage, ob ein Gebäude oder eine Betriebsvorrichtung vorliegt, nicht mehr stellen. Gleichwohl ist es aber sinnvoll, daß das Bewertungsgesetz in § 68 Abs.2 bei der Bestimmung des Umfangs des Grundvermögens ausdrücklich feststellt, daß Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundvermögen gehören. Der Grund ist ein praktischer.

Betriebsgrundstücke, die, losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb, zum Grundvermögen gehören würden - das ist der Großteil aller Betriebsgrundstücke - sind wie Grundvermögen zu bewerten, § 99 Abs.3 BewG. Die Bestimmungen über das Grundvermögen (§§ 68 - 94 BewG) sind daher aus praktischen Gründen auch auf den Umfang und die Bewertung der Betriebsgrundstücke ausgerichtet [1]. Für die Bewertung der Betriebsgrundstücke ist es aber notwendig, auf ihnen befindliche Bauwerke oder Vorrichtungen entweder als Gebäude oder als Betriebsvorrichtungen einzustufen [2].

"Der Begriff der Betriebsvorrichtungen setzt - wie der Zwischensatz 'die zu einer Betriebsanlage gehören' erkennen läßt - Gegenstände voraus, die in gleicher Weise wie Maschinen einem bestimmten Gewerbebetrieb zu dienen bestimmt sind".

1) Z.B. § 75 Abs.1 Ziff.2 BewG. Hier werden unter der Grundstücksart "Geschäftsgrundstück", die allein das Bewertungsverfahren bestimmt, in der Regel Betriebsgrundstücke erfaßt. Vergl. hierzu Rössler-Troll, § 100, Rdnr.11, 2. Absatz.

2) Siehe Fußnote 3 auf Seite 10.

bb) Die Maßgeblichkeit des Gebäudebegriffs für die Abgrenzung des Grundvermögens gegenüber den Betriebsvorrichtungen

Das Gesetz zählt die Gebäude ausdrücklich zum Grundvermögen, während es die Betriebsvorrichtungen ausdrücklich davon ausnimmt. Da jedoch - wie bereits erwähnt - beide Begriffe, soweit die Gebäude betrieblich genutzt werden, ineinander übergehen, ist zu fragen, ob der Umfang des Grundvermögens in dieser Hinsicht positiv mit Hilfe des Gebäudebegriffs oder negativ mit dem der Betriebsvorrichtung abzugrenzen ist.

Die Rechtsprechung [1] ist der Ansicht, daß vom Gebäudebegriff auszugehen sei [2], weil grundsätzlich die Gebäude zum Grundvermögen gehören [3]. Diese Begründung ist nicht überzeugend, denn warum Gebäude g r u n d s ä t z l i c h zum Grundvermögen gehören, wird nicht klargestellt.

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung hat sich die Steuerverwaltung im Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 4.Mai 1940 [4], im übereinstimmenden Erlaß der ober-

---

1) RFH, U.vom 10.10.1940 - III 212/39 - RStBl. 1941 S.205 (r.Sp.) ; BFH, U.vom 24.2.1961 - III 434/58 S - Bd.72 S.621 (623 oben) - BFH, U.vom 5.2.1965 - III 35/61 - Bd.61-S.611 (618 oben).

2) Ebenso auch Rössler-Troll, § 68, Rdnr.17 und Steinhardt, § 68, Rdnr.10.
Anders dagegen : Rderl. des RdF vom 17.6.1935 - S.3231 A 410 III - RStBl. 1935 S.849 (850 l.Sp.) : "... können die Zweifelsfragen nicht durch eine Erläuterung des Begriffs 'Gebäude' gelöst werden". In einer Anlage zu diesem Erlaß wird dann einzeln aufgezählt, was n i c h t als Gebäude anzusehen sei. Ferner auch Kreise der gewerblichen Wirtschaft, nach Rössler-Troll, a.a.O.

3) BFH, U.vom 24.2.1961, a.a.O.

4) Rderl. des RdF vom 4.Mai 1940 (S 3231 Ostm-55 III/S 3231 Sud - 25 3) unter Abschn.1.,RStBl.1940 S.498 (1-Sp.) : "ob ein Bauwerk in den Einheitswert eines Fabrikgrundstückes einzubeziehen ist, hängt demgemäß davon ab, ob es ein Gebäude ist oder nicht". (498,r.Sp.) : "Bauwerke, auf die die Begriffsmerkmale eines Gebäudes zutreffen, können nicht Betriebsvorrichtungen sein."

sten Finanzbehörden der Länder vom 28.März 1960 [1] und im koordinierten Ländererlaß vom 31.März 1967 [2] ebenfalls auf den Standpunkt gestellt, daß die Gebäude allein mit Hilfe des Gebäudebegriffs abzugrenzen seien.

Die positive Bestimmung des Umfangs des Grundvermögens mit Hilfe des Gebäudebegriffs ist zutreffend. Die Regelung in § 68 BewG [3] bezweckt die Abgrenzung des Vermögens, das zur Grundsteuer herangezogen werden soll, von dem Vermögen, das der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist [4]. Der Grundsteuer unterliegt das unbewegliche Vermögen [5], der Gewerbesteuer das betrieblich genutzte bewegliche Vermögen [6]. Ein Gebäude zählt zum unbeweglichen Vermögen.

Die Grundsteuer hat bei einem Zusammentreffen mit der Gewerbesteuer den Vorrang [7]. Die Abgrenzung des Umfangs des Grundvermögens ist demnach auch vorrangig an den Gebäuden vorzu-

---

1) Für Nordrhein-Westfalen : Erlaß vom 28.3.1960 (S 3230-1-VC1), BStBl.1960 II S.93 (94,1.Sp.) unter Abschn. A. Abs.2 : "Bauwerke, bei denen sämtliche Begriffsmerkmale eines Gebäudes vorliegen, sind keine Betriebsvorrichtungen."

2) Koordinierter Ländererlaß vom 31.März 1967, BStBl. 1967 II S.127 (r.Sp.) unter Abschn.3. : "Die Gebäude sind allein mit Hilfe des Gebäudebegriffs von den Betriebsvorrichtungen abzugrenzen."

3) Ebenso auch in § 50 Abs.1 BewG a.F.

4) Gürsching in RWP, Ordner 8, D Grundsteuer I 3, unter A, letzter Absatz.

5) Die Grundsteuer erfaßt den Grundbesitz, also das unbewegliche Vermögen, § 2 GrStG.

6) Das betrieblich genutzte bewegliche Vermögen ist hier im einkommensteuerlichen Sinne gemeint. Alle Betriebsvorrichtungen zählen zum beweglichen Betriebsvermögen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens sind. Vergl. Gnam, Ordnungsnr.10 S.2 ; Littmann, EStG §§ 4,5 Tz 216. Die Gewerbesteuer erfaßt den Gewerbebetrieb, soweit kein Grundbesitz vorliegt, §§ 2,12 Abs.3 Ziff.1 GewStG.

7) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübel, GewStG, Einleitung II Abs.4 .

nehmen, weil sie zum Grundvermögen gehören und von der Grundsteuer erfaßt werden, und nicht an den Betriebsvorrichtungen, weil diese nicht zum Grundvermögen gehören und von der Gewerbesteuer erfaßt werden.

Die Maßgeblichkeit des Gebäudebegriffs für die Abgrenzung des Umfangs des Grundvermögens gegenüber den Betriebsvorrichtungen ist auch aus der sehr weit gefaßten Formulierung "sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" des § 68 Abs.2 BewG herzuleiten. Würde man bei der Bestimmung des Grundvermögens von dieser gesetzlichen Abgrenzung der Betriebsvorrichtung ausgehen, so fiele strenggenommen jedes betrieblich genutzte Gebäude darunter, weil es in weitem Sinne als Vorrichtung angesehen werden kann, das zu einer Betriebsanlage gehört [1]. Dies aber ist gerade nicht im Sinne des Bewertungsgesetzes, das die Zugehörigkeit der Gebäude zum Grundvermögen ausdrücklich feststellt.

Für die Feststellung des Umfangs des Grundvermögens gegenüber den Betriebsvorrichtungen ist es also erforderlich, aber auch ausreichend, den Begriff "Gebäude" unterscheidbar von der Betriebsvorrichtung zu bestimmen.

cc) Der Gebäudebegriff der Rechtsprechung

Von einem ursprünglich sehr einfachen Gebäudebegriff ausgehend, der das Wesen des Gebäudes in der Umschließung eines bestimmten Raumes in fester Verbindung mit dem Grund

---

1) Die in § 68 Abs.2 Ziff.2 BewG genannten Gegenstände sind daher auch m.E. als Ausnahmen nur von den in § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG genannten sonstigen Bestandteilen und Zubehör zu verstehen, nicht dagegen als Ausnahmen von den dort ebenfalls genannten Gebäuden. In diesem Sinne wohl auch : Koordinierter Ländererlaß vom 31.3.1967, Abschn. 2 Abs.2 (BStBl. 1967 II S 127, für NRW).

und Boden sah [1], hat der Reichsfinanzhof später den Begriff "Gebäude" erheblich weiter entwickelt [2].

Der Bundesfinanzhof [3] übernahm zunächst die vom Reichsfinanzhof vertretene Bestimmung des Gebäudebegriffs, fügte aber später noch das weitere Merkmal der selbständigen Standfestigkeit hinzu [4] und definiert das Gebäude jetzt wie folgt [5] :

> "Ein Gebäude ist ein Bauwerk, das Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt und fest mit dem Grund und Boden verbunden ist. Außerdem ist zu fordern, daß Menschen in das Bauwerk nicht nur eintreten, sondern sich darin auch aufhalten können, und die räumliche Umschließung eine ausreichende Standfestigkeit hat. Der Einzelfall ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen."

---

1) RFH, U.vom 11.12.1925 - II A 519/25 - Bd.18 S.53 (54), ergangen zu § 154 Abs.2 RAO vom 13.12.1919 (RGBl. 1919 S.1993 ff), der dem § 68 BewG entsprach.

2) RFH, U.vom 10.10.1928 - I A 35/28 - Bd.24 S.188 (191). In dieser Entscheidung leitete der Reichsfinanzhof den Gebäudebegriff vom bürgerlichen Recht ab und definierte unter Hinweis auf RGRK, § 912 BGB, Anm.4, die Gebäude als Bauten, die durch räumliche Umfriedung Personen oder Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren und den Zutritt von Menschen gestatten. Durch Urteil des Reichsfinanzhofes, U.vom 30.7.1931 - III A 1295/30 - RStBl. 1931 S.840, und Urteil des Reichsfinanzhofes, U.vom 22.11.1934 - III A 176 und 247/34 - Bd.37 S.81, wurde dieser Gebäudebegriff noch durch das Merkmal erweitert, daß das Gebäude von einiger Beständigkeit sein müsse. Durch Urteil des Reichsfinanzhofes, U.vom 10.10.1940 - III 212/39 - RStBl. 1941 S.205 (r.Sp.), und Urteil des Reichsfinanzhofes, U.vom 7.11.1940 - III 299/39 - RStBl. 1941 S.206 (r.Sp.), kam noch das Kriterium hinzu, daß das Bauwerk mit dem Grund und Boden verbunden sein müsse.
Erstmalig in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, U.vom 23.5.1939 - III 153/38 - RStBl. 1939 S.862 (863, l.Sp.), und U.vom 7.12.1939 - III 60/38 - RStBl. 1940 S.320 (r.Sp.), wurde die Bestimmung eines Bauwerks als Gebäude maßgeblich auf die Verkehrsanschauung abgestellt.

3) BFH,U.vom 24.1.1952 - III 110/50 S - Bd.56 S.209 ; BFH, U.vom 24.4.1953 - III 5/53 S - Bd.57 S.397 (399).

4) BFH,U.vom 25.4.1958 - III 256/56 - StRK, § 50 Bew a.F., R 30.

5) BFH,U.vom 24.5.1963 - III 140/60 - Bd.77 S.156(159).

Bei der Vielfältigkeit technischer Bauwerke und ihrer ständigen Fortentwicklung kann diese Gebäudebegriffsbestimmung des Bundesfinanzhofes keinen Anspruch auf Eindeutigkeit erheben. Sie bedarf der Auslegung, um auch die zahlreichen Grenzfälle, insbesondere bei Industriebauten [1], entscheiden zu können.

Die Steuerverwaltung hat daher in einem koordinierten Ländererlaß [2] anhand der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eingehende Auslegungsgrundsätze zu den einzelnen Merkmalen des Gebäudebegriffs des Bundesfinanzhofes aufgestellt, die in der Literatur [3] bereits eine ausführliche Kommentierung erfahren haben.

Wegen der Ausführlichkeit des Ländererlasses vom 31.3.1967 ist es im Rahmen dieser Arbeit nicht erforderlich, auf die umfangreiche Rechtsprechung zu den einzelnen vom Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof aufgestellten Begriffsmerkmalen des Gebäudes einzugehen.

---

1) Beispielsweise : RFH, U.vom 8.3.1934 - III A 11/34 - Bd.35 S.324, betreffend ein Transformatorenhäuschen; RFH, U.vom 23.5.1939 - III 153/38 - Bd.47 S.102, betreffend den Trockenraum einer Tapetenfabrik ; RFH, U.vom 10.10.1940 - III 212/39 - RStBl.1941 S.205, betreffend eine Bahnsteighalle ; RFH, U.vom 7.11.1940 - III 299/39 - RStBl.1941 S.206, betreffend eine Flachsscheune ; RFH, U.vom 15.5.1941 - III 43/41 - RStBl. 1941 S.701 betreffend ein Schalthaus; BFH, U.vom 30.11.1955 - II 41/55 - Bd.62 S.55, betreffend ein Tankwärterhäuschen; FG Stuttgart, U.vom 24.4.1956 - II 212/56 - EFG 1956 S.374, betreffend Schaukästen ; BFH, U. vom 24.2.1961 - III 434/58 S - Bd.72 S.621, betreffend eine Klinkerhalle eines Zementwerkes; BFH, U.v.29.4.1965 - IV 386/62 - Bd.83 S.301, betreffend Gewächshäuser ; FG Freiburg, U.vom 28.10.1965 - I 124/64 - EFG 1966 S.162 betreffend Stahlblech- (Wellblech-) Garagen.

2) Erlaß betreffend Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 31.3.1967, BStBl. 1967 II S.127.

3) So in Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 20 ff und Steinhardt, § 68 Rdnr. 12 ff.

Nachstehend wird daher nur zu den einzelnen Begriffsmerkmalen als solchen und etwa hierzu bestehenden Meinungsverschiedenheiten Stellung genommen.

a') Der Schutz gegen äußere Einflüsse durch räumliche Umschließung

Bereits vom Sprachgefühl her kommt dem Gebäude die Eigenschaft zu, Menschen und Sachen [1] Schutz durch räumliche Umfriedung zu gewähren. Diese generelle Eignung zur Schutzgewährung gegen äußere Einflüsse, seien es Witterungseinflüsse oder Einfluß durch Zugriff von Menschen oder Tieren [2], ist zu Recht ein Kriterium des Gebäudes gegenüber der Betriebsvorrichtung. Der Betriebsvorrichtung ist kein genereller Schutzcharakter durch Umfriedung eigen, sondern irgendeine bestimmte betriebliche technische Funktion, die zwar mitunter in dem speziellen Schutz einer Anlage bestehen kann. Dieser spezielle Schutz ist aber in diesem Fall dann derart, daß die Schutzanlage Mittel des Funktionierens der Anlage ist und ein Funktionieren ohne die Schutzanlage oder außerhalb der Schutzanlage nicht möglich oder erheblich erschwert ist, wie zum Beispiel bei einem Gewächshaus [3].

---

1) Die Schutzgewährung durch das Bauwerk muß sich von der Anlage her theoretisch auch auf Menschen beziehen, mag sie sich im praktischen Einzelfall auch ausschließlich auf Sachen erstrecken. Hierzu später noch unter e', Seite 86 .
Wenn der Bundesfinanzhof von Menschen oder Sachen spricht, so meint er den praktischen Einzelfall, denn er selbst fordert für das Gebäude die Möglichkeit des Aufenthaltes von Menschen in dem Bauwerk.

2) Irreführend ist der koordinierte Ländererlaß vom 31.3.1967, der in Abschn.5 nur vom Schutz gegen Witterungseinflüsse spricht. Er beruft sich hierbei in Abschn.4 zu Unrecht auf die Rechtsprechung, denn das BFH-Urteil vom 24.5.1963 (siehe S.71) verwendet den Ausdruck "Witterungseinflüsse" nicht.

3) Vergl. BFH, U.vom 29.4.1965 - IV 386/62 - Bd.83 S.301 (302). In dieser Entscheidung stellt der Bundesfinanzhof fest, daß ein Gewächshaus anders als eine Fabrikhalle, die den eigentlichen, von der räumlichen Umschließung unabhängigen Produktionsvorgang durch Schutz vor Witterungseinflüssen fördert, in der Regel eine der wichtigsten

Schlagwortartig läßt sich sagen, daß ein Gebäude generell geeignet sein muß zur Schutzgewährung ; die Betriebsvorrichtung dagegen ist notwendige Voraussetzung eines technischen Vorganges im weitesten Sinne, auch wenn diese Voraussetzung im Einzelfall Schutzcharakter hat.

Der von der Rechtsprechung bei der Abgrenzung des Gebäudes verwandte Ausdruck "Umfriedung" [1] macht ersichtlich, daß das Bauwerk, um Gebäude zu sein, nicht an allen Seiten Außenwände haben muß [2]. So sind z.B. Bahnsteighallen [3] und offene Fabrikhallen [4] als Gebäude und damit als Grundvermögen zu betrachten.

Der Ländererlaß vom 31.März 1967 [5], der ebenfalls keine festen Außenwände für den Begriff "Gebäude" fordert [6], verwendet jedoch nicht wie die Rechtsprechung den Ausdruck "räumliche Umfriedung", sondern spricht von "räumlicher Umschließung" [7]. Diese Ausdrucksweise des Erlasses ist irreführend, weil sie dazu verleitet, Außenwände für den Begriff "Gebäude" zu fordern.

Voraussetzungen und Mittel des Produktionsvorganges selbst ist, der außerhalb eines solchen Gewächshauses nicht möglich ist. Siehe auch BFH, U.vom 9.12.1964 - II 11/60 - Bd.81 S.320.

1) Siehe S.76 .

2) RFH, U.vom 10.10.1940 - III 212/39 - RStBl.1941 S.205 ; BFH, U.vom 19. 1.1962 - III 228/59 - Bd.74 S.315 (318); BFH, U.vom 16.12.1964 - II 94/60 - HFR 1965 S.278 (r.Sp.): "..., daß für den Begriff der räumlichen Umschließung das Vorhandensein einer Überdachung auch dann genügt, wenn durchgehende Außenmauern teilweise oder an allen Seiten fehlen." Rössler-Troll, § 68, Rdnr.20; Steinhardt § 68, Rdnr.12.

3) RFH, U.vom 10.10.1940, a.a.O.

4) Rössler-Troll, a.a.O.

5) BStBl. 1967 II S.127.

6) Abschn. 5 des Erlasses vom 31.3.1967.

7) Die Rechtsprechung verwendet bei der allgemeinen Begriffsbestimmung des Gebäudes stets den Ausdruck "räumliche U m f r i e d u n g " (z.B. BFH, U.vom 19.1.1962, a.a.O.,S.318, 2.Abs. und BFH, U.vom 24.5.1963, a.a.O., S.159, 8.Zeile). Nur beim Eingehen auf den konkret zu entscheidenden Fall ist mitunter von "räumlicher U m s c h l i e ß u n g "

b') Die feste Verbindung mit dem Grund und Boden

Das Merkmal der festen Verbindung mit dem Grund und Boden ergibt sich daraus, daß das Gebäude zum Grundvermögen gehört und von der Grundsteuer, die das unbewegliche Vermögen besteuert, erfaßt werden soll. Die Zugehörigkeit des Gebäudes zum Grundvermögen setzt daher eine Unbeweglichkeit des Gebäudes voraus, die die Rechtsprechung in der festen Verbindung mit dem Grund und Boden sieht, wobei diese feste Verbindung jedoch bereits durch die eigene Schwere des Gebäudes gegeben sein kann [1].

Nach der Rechtsprechung ist die feste Verbindung mit dem Grund und Boden nur dann vorhanden, wenn ein Fundament [2] aus Stein, Beton oder in den Erdboden eingerammten Holzphählen vorliegt [3], wobei es jedoch auf die Tiefe der

---

die Rede (BFH, U.vom 19.1.1962, a.a.O., S.318, 3.Abs. und BFH, U.vom 24.5.1963, a.a.O.,S.159, 17.Zeile), weil dann tatsächlich eine räumliche Umschließung, nämlich fehlende Außenwände, in Frage standen.

1) BFH U.vom 3.3.1954 - II 44/53 - Bd.58 S.575, wo eine lose, auf Fundamenten ruhende 94 qm große einstöckige Baracke als Gebäude angesehen wurde.

2) Fundament wird vorliegend verstanden als ein Bauwerksteil, der als Grundlage dient und durch seine feste und starre Beschaffenheit die Standfestigkeit des Bauwerks gewährleisten soll.

3) RFH, U.vom 30.7.1931 - III A 1295/30 - RStBl.1931 S.840, betreffend einen 3,5 qm großen Zeitungskiosk, dessen Gebäudeeigenschaft wegen des vorhandenen Fundaments bejaht wurde. BFH, U.vom 9.4.1952 - III 250/51 - Bd.56 S.351 (352), betreffend eine Baracke, die trotz ihrer Leichtigkeit wegen eines Zementsockels als Gebäude angesehen wurde, ohne daß eine Befestigung zwischen Sockel und Baracke festgestellt wurde. BFH, U.vom 22.6.1955 - II 121/55 - Bd.61 S.75, betreffend eine Baracke, deren Gebäudeeigenschaft bejaht wurde, weil sie auf in den Boden eingerammten Holzpfählen ruhte. BFH, U.vom 24.5.1963 - III 140/60 - Bd.77 S.156 (159), wo wegen des Vorhandenseins von Zementboden und Mauersockel, ohne daß diese sich im Boden befinden, Gebäudeeigenschaft bejaht wurde.

Fundamente nicht ankommt [1]. Lediglich auf dem Erdboden aufliegende und mit dem Grund und Boden nicht festverbundene Bauwerke sind nicht als Gebäude zu behandeln [2].

Dieser Ansicht der Rechtsprechung kann nicht zugestimmt werden. Wenn man bedenkt, daß nach dieser Meinung für die Annahme des Merkmals der festen Verbindung mit dem Grund und Boden die Fundamente nicht im Boden zu liegen brauchen, also auf dem Boden aufliegen, so ist nicht einzusehen, warum nur dann eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden gegeben sein soll, wenn ein Fundament vorhanden ist. Berücksichtigt man, daß die Unbeweglichkeit des Gebäudes und die damit gegebene Verbindung mit dem Grund und Boden die Zugehörigkeit zum Grundvermögen rechtfertigt, so kann es auf das Vorhandensein eines Fundamentes für die Annahme einer solchen festen Verbindung nicht ankommen. Ein Fundament kann ebenfalls ein starkes Indiz für die Unbeweglichkeit, und damit auch für die feste Verbindung mit dem Grund und Boden sein, ist aber keinesfalls notwendige Voraussetzung hierfür. Eine Baracke, die aufgrund ihrer eigenen Schwere als mit dem Grund und Boden verbunden angesehen wird [3], bleibt dies auch unabhängig davon, ob ein Fundament aus Stein, Beton oder in den Erdboden eingerammten Holzpfählen vorhanden ist oder nicht.

---

1) BFH, U.vom 19.1.1962 - III 228/59 - Bd.74 S.315, betreffend einen Schuppen, dessen Dachstützen auf Sockeln ruhten. Der Ländererlaß vom 31.3.1967 teilt in Abschnitt 7 den Standpunkt der Rechtsprechung.

2) BFH, U.vom 24.4.1953 - III 5/53 S - Bd.397 (400), betreffend eine Baracke, die nur auf Balken auflag. FG Freiburg, U. vom 28.10.1965 - I 124/64 - EFG 1966 S.162 (r.Sp.), betreffend eine Stahlblechgarage. In diesen beiden Entscheidungen hätte m.E. noch geprüft werden müssen, ob nicht durch die eigene Schwere der Bauwerke eine feste Verbindung vorlag.

3) Siehe Seite 80 Fußnote 3 .

Das Merkmal der festen Verbindung mit dem Grund und Boden, das m.E. durch das Merkmal der Unbeweglichkeit [1] ersetzt werden sollte, weil es nicht zur Annahme einer mechanisch festen Verbindung verleitet [2], ist daher vom Vorhandensein eines Fundamentes unabhängig.

c') Die Beständigkeit des Bauwerks

Das Merkmal der Beständigkeit ist in der Gebäudedefinition des Bundesfinanzhofes [3] nicht genannt, es wird jedoch vom Bundesfinanzhof in der weiteren Urteilsbegründung [4] neben den Merkmalen der festen Verbindung mit dem Grund und Boden und der Standfestigkeit erwähnt. Aus diesem Grunde wird in den Bewertungsrichtlinien zum Grundvermögen [5] die Beständigkeit als selbständiges Merkmal des Gebäudes aufgeführt.

Das Merkmal der Beständigkeit kann als ein Ausfluß der Unbeweglichkeit des Gebäudes angesehen werden [6], denn es kennzeichnet die Tatsache, daß ein Gebäude nur dann unbeweglich ist, wenn es von einer bestimmten Beschaffenheit ist.

Die Unbeweglichkeit des Gebäudes setzt aber voraus, daß die Beschaffenheit der Bauwerke im Material und in der Art, wie sie errichtet sind, eine gewisse Starrheit und feste Bauweise aufweist und damit als dauerhaft angesehen werden kann. So

---

1) Unbeweglich im Sinne der Verkehrsanschauung, denn letztlich kann jedes auf dem Boden aufliegende Bauwerk bewegt werden, falls die technischen Mittel hierzu gegeben sind.

2) Denn gerade dies ist auch nach der Rechtsprechung nicht erforderlich, vergl. Seite 80, Fußnote 1 .

3) Siehe Seite 76 .

4) BFH, U.vom 24.5.1963 - III 140/60 - Bd.77 S.156 (159).

5) Unter Ziff.8 der BewRGr vom 31.3.1967.

6) Auch der Bundesfinanzhof steht auf diesem Standpunkt, denn in dem Urteil vom 24.5.1963 (a.a.O.) zieht er zur Bejahung des Merkmals der Beständigkeit die Ausführungen der Vorinstanz zum Merkmal der festen Verbindung mit dem Grund und Boden (vorliegend als Unbeweglichkeit verstanden) heran.

sind beispielsweise Zirkuszelte, aufblasbare Bau- und Ausstellungszelte, Strohhütten und notdürftig aus Brettern gezimmerte Ställe wegen ihrer Beschaffenheit nicht als dauerhaft, nicht als beständig zu betrachten, sie scheiden daher mangels Gebäudeeigenschaft aus dem Grundvermögen aus [1]. Dagegen sind eine fest errichtete Ausstellungshalle oder ein gemauerter Stall Gebäude im Sinne des § 68 Abs.1 BewG [2].

Diese durch das Material und die Bauweise gegebene Beständigkeit des Gebäudes ist unabhängig davon zu beurteilen, ob das Gebäude nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet worden [3] oder leicht wieder abzubauen ist und an anderer Stelle wieder errichtet werden kann [4]. Die nur vorübergehende Errichtung eines Bauwerks beeinflußt nicht seine Eigenschaft als Gebäude. Dieser Gesichtspunkt ist aber bedeutsam dafür, ob das Gebäude allein oder zusammen mit weiteren Wirtschaftsgütern eine wirtschaftliche Einheit bilden kann, weil die wirtschaftliche Einheit - wie bereits ausgeführt [5] - eine zumindest in der Anlage gegebene Dauer aufweisen muß. Die nur vorübergehende Errichtung eines Gebäudes kann weiterhin allenfalls nur für die Frage erheblich sein, ob es neben dem Grund und Boden, auf

---

1) Sind diese Bauwerke auch nicht als Betriebsvorrichtungen anzusehen, können sie jedoch noch als Bestandteile oder Zubehör des Grund und Bodens dem Grundvermögen angehören, falls sie nicht zu einem vorrübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind.

2) BFH, U.vom 3.3.1954 - II 44/53 - Bd.58 S.575 (576 oben).

3) BFH, U.vom 3.3.1954, a.a.O.; BFH, U.vom 24.5.1963,a.a.O.; BFH, U.vom 16.12.1964 - II 94/60 - HFR 1965 S.278 (279 oben).

4) RFH, U.vom 30.7.1931 - III A 1295/30 - RStBl. 1931 S.840. In dieser Entscheidung wird zum Gebäudemerkmal der Beständigkeit ausgeführt (S.841, r.Sp.) : "Daß ein derartiger Holzbau leichter wieder abzureißen und an anderer Stelle wieder aufzubauen ist als ein Steinbau, macht ihn nicht zu einem beweglichen Gegenstand". Auch der Reichsfinanzhof knüpft hier für das Merkmal "Beständigkeit" an die Unbeweglichkeit des Gebäudes an. Siehe hierzu auch Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 23 ; Koordinierter Ländererlaß vom 31.3.1967, Abschn.8, a.a.O.

5) Siehe Seite 49 ff .

dem es steht, eine selbständige wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet, so beim Gebäude auf fremdem Grund und Boden, § 94 BewG .

d') Die Standfestigkeit des Bauwerks

Mit den Merkmalen der festen Verbindung mit dem Grund und Boden und der Beständigkeit ist zugleich stets die Standfestigkeit eines Bauwerks gegeben [1]. Das Merkmal der Standfestigkeit wurde daher auch ursprünglich in den Versuchen, die die Rechtsprechung zur Abgrenzung des Gebäudebegriffs vornahm, nicht erwähnt. Erstmals durch Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25.April 1958 [2] wurde dieses Merkmal in den von der Rechtsprechung entwickelten Gebäudebegriff eingeführt [3], weil in vielen Industriezweigen ein Wandel dahin eingetreten war, daß Betriebsvorrichtungen und ihre Umschließungen zunehmend als technische Einheit geschaffen wurden [4]. In diesen Fällen wollte man mit dem neuen Merkmal "Standfestigkeit" eine Trennung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtung vollziehen. Unter diesem Gesichtspunkt ist unter dem Merkmal "Standfestigkeit" zu verstehen, daß das Bauwerk nicht einstürzt, wenn die als Betriebsvorrichtungen

---

1) Vergl. BFH, U.vom 24.2.1961 - III 434/58 S - Bd.72 S.621 (625) : "Verbindung mit Grund und Boden und Standfestigkeit hängen zusammen ...".

2) BFH, U.vom 25.4.1958 - III 356/56 - StRK, § 50 BewG, R.30 S.58 (59 unten).

3) Das Merkmal der Standfestigkeit wurde daraufhin in den Randziffern 4 und 5 des koordinierten Ländererlasses vom 28.März 1960, betreffend die Abgrenzungen der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl. 1960 II S.93), als Gebäudemerkmal gefordert.
Die spätere Rechtsprechung hat das Merkmal "Standfestigkeit" bestätigt, so :
BFH, U.vom 24.2.1961, a.a.O., S.624 oben ; BFH, U.vom 19.1.1962 - III 228/59 - Bd.74 S.315 (318, Ende des 2.Absatzes) ; BFH, U.vom 24.5.1963 - III 140/60 - Bd.77 S.156 (159 oben) ; BFH, U. vom 5.2.1965 - III 35/61 - Bd.81 S.611 (618).

4) BFH, U.vom 25.4.1958, a.a.O.

anzusehenden Teile des Bauwerks entfernt werden [1]. Die Standfestigkeit des Bauwerks ist daher auch nur dann besonders zu prüfen, wenn Betriebsvorrichtung und Umschließung in enger Verbindung stehen oder Teile der Betriebsvorrichtung die Umschließung bilden [2].

So ist z.B. die Überdachung über dem Ringofen einer Ziegelei kein Gebäude, wenn die Überdachung nach Entfernung des Ringofens nicht mehr standfest wäre [3]. Auch die nicht in sich standfeste Vormauerung einer Siloanlage ist kein Gebäude, dagegen sind das die Siloanlage umschließende Mauerwerk und das Dach als Gebäude anzusehen, wenn die Mauern selbsttragend sind [4]. An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, daß Umschließungen, die mit Betriebsvorrichtungen eine technische Einheit bilden und ihre Standfestigkeit durch Fundamente, Stützen oder ähnliche Bauteile erhalten, die zugleich auch Betriebsvorrichtungen dienen , gemäß § 68 Abs.2 Satz 2 BewG zum Grundvermögen - also regelmäßig zu einem Gebäude - gehören [5].

Da das Merkmal "Standfestigkeit", allgemein verstanden, mit dem Merkmal der festen Verbindung mit dem Grund und Boden bereits gegeben ist, und dieses Merkmal nur für die besonderen Fälle der technischen Einheit zwischen Betriebsvorrichtung und Umschließung als Merkmal zur Gebäudebestimmung verwendet wird, sollte m.E. die Standfestigkeit n i c h t als selbständiges

---

1) Vergl. koordinierter Ländererlaß vom 31.3.1967, Abschn.9, a.a.O.

2) So Steinhardt, § 50, Rdnr.16, S.277a oben.

3) BFH, U.vom 25.4.1958, a.a.O.

4) Rössler-Troll, § 68, Rdnr.24, S.423, 2.Absatz. Weitere Abgrenzungsbeispiele bezüglich der Standfestigkeit in Abschnitt 9 des koordinierten Ländererlasses vom 31.3.1967 a.a.O.

5) Rössler-Troll, § 68, a.a.O. ; Steinhardt, § 68, a.a.O.

Merkmal in der bewertungsrechtlichen Begriffsbestimmung des Gebäudes genannt werden. Ein entsprechender Hinweis beim Merkmal der festen Verbindung würde genügen und wäre eindeutiger.

Die Anfügung des Halbsatzes "auch in dem Fall der Wegnahme etwa darin vorhandener Betriebsvorrichtungen" nach dem ersten Satz der Gebäudedefinition des Bundesfinanzhofes [1] würde dieses klarstellen.

e') Die Möglichkeit des nicht nur vorübergehenden Aufenthaltes von Menschen in dem Bauwerk

In der Möglichkeit des nicht nur vorübergehenden Aufenthaltes [2] von Menschen in dem Bauwerk sieht der Bundesfinanzhof [3] ein Unterscheidungsmerkmal des Gebäudes gegenüber der Betriebsvorrichtung.

Da ein Gebäude - wie bei dem Merkmal der räumlichen Umschließung bereits aufgeführt [4] - generell geeignet sein muß, eine Schutzfunktion auszuüben, besteht damit auch in der Regel die Möglichkeit, daß sich Menschen in ihm nicht nur vorübergehend aufhalten können. Denn ist ein längerer Aufenthalt von Menschen infolge zu geringer Abmessungen des Bauwerks oder infolge darin herrschender Temperaturen, Gase oder Lärms während des fortlaufenden Betriebsvorganges nicht möglich, so

---

1) Seite 76 .

2) Das Bauwerk muß nicht zum Aufenthalt von Menschen b e s t i m m t sein, so RFH, U.vom 30.7.1931 - III A 1295/30 - RStBl.1931 S.840 (841,1.Sp.). Es genügt, wenn das Bauwerk so geschaffen ist, daß Menschen darin Arbeiten verrichten können, vergl. Rössler-Troll, § 68, Rdnr.21, S.417, und Steinhardt, § 68, Rdnr.13.

3) In der Begriffsbestimmung des Gebäudes wird vom Bundesfinanzhof zwar nur der bloße Aufenthalt als Merkmal genannt, in Ausführungen zu der von ihm aufgestellten Begriffsbestimmung hat er jedoch wiederholt zu Recht festgestellt, daß dieser Aufenthalt nicht nur vorübergehend möglich sein muß, so :
BFH, U.vom 24.1.1952 - III 110/50 S - Bd.56 S.209 (210); BFH, U.vom 30.11.1955 - II 41/55 - Bd.62 S.55 (56); BFH, U.vom 5.2.1965 - III 35/61 - Bd. 81 S.611 (618 Mitte).

4) Siehe Seite 78 .

ist der Schutzzweck dieses Bauwerks allein auf den Schutz e i n e r Betriebsanlage bestimmter Art beschränkt [1] oder das Bauwerk ist notwendiger Bestandteil der Betriebsanlage selbst [2]. In diesen Fällen ist das Bauwerk Betriebsanlage und keine räumliche Umschließung, die generell geeignet ist, Schutz zu gewähren.

Der nicht nur vorübergehende Aufenthalt von Menschen ist daher m.E. auch nur ein I n d i z , daß es sich - vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen - um ein Gebäude handelt. Eigentliches Kriterium des Gebäudes in dieser Hinsicht ist, daß das schützende Bauwerk in seinen Abmessungen und der in ihm herrschenden Betriebszustände so beschaffen sein muß, daß das Bauwerk als etwas von der in ihm befindlichen Betriebsanlage Lösbares angesehen und anderweitig als schützende Umschließung für Menschen und Sachen verwandt werden kann [3].

---

1) RFH, U.vom 8.3.1934 - III A 11/34 - Bd.35 S.324, betreffend ein kleines Transformatorenhaus, das nur zur Aufnahme eines in das Leitungsnetz eingeschalteten Umformapparates geeignet war. Dagegen sind größere Transformatorenhäuser, die mehrere Umformapparate aufnehmen konnten, zu Recht als Gebäude angesehen worden. Denn in diesen Fällen waren die Bauwerke infolge ihrer Größe generell geeignet, Schutz zu gewähren und damit auch den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen zu ermöglichen. So im Ergebnis RFH, U.vom 7.12.1939 - III 60/38 - RStBl. 1940 S.320 (r.Sp.) und RFH, U.vom 15.5.1941 - III 43/41 - RStBl. 1941 S.701 (r.Sp.).

2) Z.B. eine Siloanlage, die zwar zu Reinigungszwecken, aber nicht während des Betriebsvorgangs - dem Gefülltsein - betreten werden kann, vergl. auch Bild 13 der Anlage zum koordinierten Ländererlaß vom 31.3.1967, a.a.O. Ferner Brennöfen, die während des Betriebsvorganges den Aufenthalt von Menschen nicht gestatten, vergl. Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 21, S.417 unten.

3) Die m.E. willkürliche Festlegung, daß kleinere Bauwerke wie Transformatorenhäuschen und Rohrnetzstationen mit mehr als 30 qm Grundfläche Gebäude seien - so der koordinierte Ländererlaß vom 31.3.1967, Abschn.6 Abs.1 - , ist abzulehnen, zumal nicht einzusehen ist, warum ein Bauwerk von etwas weniger als 30 qm Grundfläche nicht zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen geeignet sein soll. Entscheidend ist allein der Gesichtspunkt der Möglichkeit des anderweitigen Schutzes.

Hier fällt auf, daß dieses so verstandene Kriterium - nämlich geeignet sein, Menschen Schutz zu gewähren - bereits in dem Merkmal der Schutzgewährung durch räumliche Umfriedung [1] seinen Niederschlag gefunden hat. Denn in einem Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung M e n s c h e n Schutz gewähren kann, können sich auch Menschen aufhalten.

Das Merkmal des nicht nur vorübergehenden Aufenthaltes von Menschen in dem Bauwerk hat daher auch nur insoweit seine Berechtigung, als es klarstellt, daß die mit dem Kriterium der Schutzgewährung durch räumliche Umschließung gegebene Möglichkeit des Aufenthaltes von Menschen n i c h t n u r v o r ü b e r g e h e n d e r Natur sein darf.

f') Die Bedeutung der Verkehrsanschauung für den Gebäudebegriff

Der Reichsfinanzhof [2] und der Bundesfinanzhof [3], soweit sie in Entscheidungen den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff bestimmen, stellen bei der Feststellung des Gebäudes entscheidend auf die Verkehrsanschauung ab. Solange noch keine fest umrissene Begriffsbestimmung des Gebäudes vorhanden war, mag dies vertretbar gewesen sein. Da die Rechtsprechung jedoch nunmehr eine feste Abgrenzung des Gebäudebegriffs anbietet, ist es nicht sehr sinnvoll, den durch diese Abgrenzung geschaffenen absoluten Aussagewert durch Berücksichtigung einer relativen Verkehrsanschauung zu entwerten [4].

---

1) Siehe Seite 78 Hier muß sich die Schutzgewährung auch auf Menschen erstrecken können.

2) RFH, U.vom 8.3.1934, a.a.O., S.324 unten ; RFH, U.vom 7.12.1939, a.a.O., S.320, r.Sp. ; RFH, U.vom 15.5.1941, a.a.O., S.701, r.Sp.

3) BFH, U.vom 19.1.1962 - III 228/59 - Bd. 74 S.315 (318); BFH, U.vom 24.5.1963 - III 140/60 - Bd. 77 S.156 (159).

4) Vergl. Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 19, S.414 Mitte, und Steinhardt, § 68, Rdnr. 11 am Ende.

Der koordinierte Ländererlaß vom 31.März 1967 [1] versteht daher in Abschnitt 4 die vom Bundesfinanzhof gegebene Abgrenzung des Gebäudebegriffs absolut und läßt nur bei Zweifeln über das Vorliegen eines Gebäudemerkmals die Verkehrsanschauung mit entscheiden. Eine solche Betrachtungsweise ist richtig, denn es handelt sich bei den Merkmalen selbst um auslegungsbedürftige Begriffe.

Anders als bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit, bei der die Verkehrsanschauung das entscheidende Kriterium ist [2], hat die Verkehrsanschauung bei der Bestimmung des Gebäudes nur untergeordnete Bedeutung.

dd) Zwischenergebnis

Zusammenfassend läßt sich für die Frage, ob ein Bauwerk dem Grundvermögen [3] zuzuordnen ist, folgendes feststellen :
Für die Zuordnung ist vom Gebäudebegriff auszugehen, der unabhängig von der Verkehrsanschauung absolut zu verstehen ist.

Trägt man den bisher erörterten Bedenken gegen die Gebäudedefinition der Rechtsprechung [4] Rechnung, so ist das Gebäude im Sinne des § 68 Abs.1 Ziff.1 BewG wie folgt zu bestimmen :

> Ein Gebäude ist ein unbewegliches Bauwerk, das in dem Fall der Wegnahme etwa darin vorhandener Betriebsvorrichtungen in sich standfest und generell geeignet ist, durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen nicht nur vorübergehend Schutz gegen äußere Einflüsse zu gewähren. Ferner muß das Bauwerk eine durch das Material und die Bauweise gegebene Beständigkeit aufweisen.

---

1) BStBl. 1967 II S.127.

2) Siehe Seite 25 ff .

3) Oder den Betriebsgrundstücken, da diese ebenfalls nach § 68 BewG zu bestimmen sind, § 99 Abs.3 BewG ; vergl, auch S.67.

4) Seite 76 .

2. Die Abgrenzung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen

Die Frage, ob Grundbesitz zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder zum Grundvermögen gerechnet wird, ist für die Bewertung und für die Besteuerung von erheblicher Bedeutung [1].

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist im Bewertungsgesetz nicht klar festgelegt [2]. Er wird nur unvollkommen in § 33 BewG dadurch gekennzeichnet, daß hierzu alle Wirtschaftsgüter zählen, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Das Gesetz zählt auch noch die verschiedenen Teile eines solchen Betriebes in § 34 BewG auf, den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft selbst bestimmt es als die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, § 33 Abs.1 Satz 2 BewG. Die Ausführungen in Abschnitt 2. BewRGr und in Abschnitt 1.02 BewRL zur Frage der Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen nehmen daher einen breiten Raum ein. Auf diese Ausführungen wird wegen ihrer Ausführlichkeit an dieser Stelle verwiesen.

Der bewertungsrechtliche Betrieb der Land- und Forstwirtschaft setzt die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnen Erzeugnisse voraus [3].

---

1) Vergl. Rössler in DStZ (A) 1958 S.8 (r.Sp.) ; Albrecht in DStZ (A) 1966 S.305 (r.Sp.) ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen § 69 Rdnr.5 mit näheren Hinweisen auf die Unterschiede. Bewertungsunterschiede ergeben sich beispielsweise insoweit, als der Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit dem Ertragswert (§§ 34,36 Abs.1 BewG), unbebaute Grundstücke des Grundvermögens dagegen mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) zu bewerten sind. Besteuerungsunterschiede ergeben sich beispielsweise bei der Grundsteuer, da die Steuermeßzahlen und die Hebesätze der Gemeinden für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grundflächen des Grundvermögens unterschiedlich sind.

2) Schmitt-Degenhardt, Gruss, Lindner, S.134 oben.

3) Rössler-Troll, § 33, Rdnr.2; Diedenhofen in DB 1968 S.284 (1.Sp.). Für die Landwirtschaft fällt hierunter auch die mittelbare Verwertung der Erzeugnisse zur Aufzucht und

Im Gegensatz zum ertragsteuerlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, bei dem eine auf Gewinn gerichtete, selbständige, nachhaltige Tätigkeit erforderlich ist [1]. ist eine Gewinnerzielungsabsicht nicht notwendig [2].

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb erfordert weder das Vorhandensein von Betriebsgebäuden noch eine Mindestgröße der Grundfläche. Hat jemand nur einen Acker oder eine Wiese, die er selbst landwirtschaftlich nutzt oder zu solcher Nutzung verpachtet hat, so bildet diese Grundstücksfläche einen landwirtschaftlichen Betrieb [3], es sei denn, diese Fläche wäre Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens, wie z.B. ein Hausgarten [4].

Die Abgrenzung des Grundvermögens vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist somit allein nach der tatsächlichen Nutzung der Grundflächen vorzunehmen.

Haltung von Vieh, vergl. Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 29 a.F., Rdnr.1 .

1) Hermann-Heuer, § 13, Anm. 45.

2) RFH, U.vom 17.12.1931 - III 285/31 - RStBl. 1932 S.330 ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 29 a.F., Rdnr.2, S.4 unten ; Rössler-Troll, a.a.O.
Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kann verzichtet werden, weil das Bewertungsgesetz der Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen V e r m ö g e n s dient, das Einkommensteuergesetz dagegen eine land- und forstwirtschaftliche E r t r a g s quelle besteuert.
Auch auf eine s e l b s t ä n d i g e Tätigkeit kommt es bewertungsrechtlich nicht an, denn das wirtschaftliche Eigentum an den genutzten Flächen ist entscheidend. So können verpachtete Grundflächen einen landwirtschaftlichen Betrieb des Eigentümers bilden, vergl. Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 29 a.F., Rdnr.2, S.3, und RFH, U.vom 19.1.1934 - III A 365/32 - Mrozek, § 2 BewG, R.33 .

3) Gürsching-Stenger-Diedenhofen, a.a.O., S.2 ; BFH, U.vom 21.12.1965 - III 291/62 - BStBl. 1966 III S.138.

4) Ausübung von Landwirtschaft liegt hier nicht vor, da der Hausgarten als Anhang zum Wohnhaus der wohnlichen Nutzung des ganzen Grundstückes unterliegt. Vergl. auch BFH, U.vom 29.11.1963 - III 44/61 - StRK, § 51 a.F. BewG, Nr.6 Nach dem Erlaß des Finanzministers von Nordrhein-Westfalen vom 1.April 1968 - S 3130-2 V 1 - , abgedruckt in DB 1968 S.636, gehören Hausgärten unter 10 Ar noch zur Gebäudefläche, also zum Grundvermögen, bei über 10 Ar Grundfläche liegt land- und forstwirtschaftliches Vermögen vor.

3. Die Abgrenzung zu den Betriebsgrundstücken

Betriebsgrundstücke sind zwar nach den Vorschriften über das Grundvermögen (§§ 68-94 BewG) und über das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§§ 33-62 BewG) als wirtschaftliche Einheiten zu bestimmen [1] und zu bewerten [2], zählen aber nicht zum Grundvermögen, sondern sind als wirtschaftliche Untereinheiten Bestandteile der wirtschaftlichen einheit des Gewerbebetriebes. Bestandteile einer wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens können Betriebsgrundstücke nicht sein.

Gemäß § 99 Abs.1 BewG ist Betriebsgrundstück [3] der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz.

Nach § 1 Abs.1 GewStDV, der für das Bewertungsrecht Geltung hat [4], ist ein Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltende Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt [5]. Entgegen der in § 1 Abs.1 GewStDV enthaltenen engeren Regelung stehen gemäß § 96 BewG die Ausübung eines freien Berufes und die Tätigkeit als Einnehmer einer staatlichen Lotterie einem Gewerbebetrieb gleich.

---

1) Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 57 a.F., Rdnr.1 .

2) § 99 Abs.3 BewG.

3) Der Begriff "Betriebs g r u n d s t ü c k" - als rechtstechnischer Ausdruck des Bewertungsrechts, § 70 Abs.1 BewG - ist hier in dem Sinne ungenau, als darunter auch wirtschaftliche Untereinheiten fallen, die losgelöst vom gewerblichen Betrieb eben kein G r u n d s t ü c k im Sinne des § 70 Abs.1 BewG, sondern einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden.

4) Vergl. Rössler-Troll, § 95, Rdnr. 9 .

5) Hierzu kann auch die Verpachtung eines gewerblichen Unternehmens zählen, wenn die wesentlichen betrieblichen Gegenstände des Anlagevermögens mit verpachtet sind, vergl. BFH, U.vom 8.Mai 1953 - III 108/52 - BStBl. 1953 III S.194.
Kritisch hierzu Steinhardt, § 99, Rdnr. 4.

Grundbesitz gehört zu einem gewerblichen Betrieb, wenn er dem Gewerbebetrieb als Hauptzweck dient, d.h. dem Betrieb gewidmet ist, und dem Betriebsinhaber gehört [1]. So sind z.B. Fabrikgrundstücke, Betriebsgebäude, Werkshallen, Werkswohnungen und brachliegendes betriebliches Erweiterungsgelände Betriebsgrundstücke [2].

Soweit also Grundbesitz zu mehr als der Hälfte seines Wertes einem gewerblichen Betrieb dient, ist er nicht dem Grundvermögen zuzurechnen.

III. Die wirtschaftliche Einheit "Grundstück"

Der Bewertungsgegenstand des Grundvermögens ist die wirtschaftliche Einheit "Grundstück" . Dieses "Grundstück" ist nicht mit dem bürgerlich-rechtlichen Grundstück identisch [3]. So sind das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Erbbaurecht und das Gebäude auf fremdem Grund und Boden bewertungsrechtlich ein Grundstück [4]. Für die Abgrenzung der bewertungsrechtlichen Grundstücke gelten die allgemeinen Vorschriften des § 2 BewG, wie sie im ersten Teil dieser Untersuchung dargelegt sind. Nachstehend sollen die Besonderheiten bei der Abgrenzung des Grundstückes aufgezeigt werden.

---

1) Wirtschaftliches Eigentum ist ausreichend. Eigentum des Betriebsinhabers ist erforderlich, weil der Grundbesitz als Untereinheit Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebes ist, diese Einheit aber in einheitlichem Eigentum stehen muß, vergl. S.35 ff.

2) Siehe hierzu Haider-Engel-Dürschke, § 57 a.F., Anm.1 a.

3) Bürgerlich-rechtlich ist Grundstück jeder begrenzte Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis des Grundbuchs selbständig eingetragen ist. Das bewertungsrechtliche Grundstück kann mehrere bürgerlich-rechtliche Grundstücke umfassen, kann sich aber auch nur auf einen Teil eines bürgerlich-rechtlichen Grundstückes beschränken, z.B. nur auf das aufstehende Gebäude.
Nachstehend wird der Begriff "Grundstück" nur im Bewertungsrechtlichen Sinne verwandt.

4) Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 50 a.F. Rdnr.5, S.9 und Rdnr.7 ; Rössler-Troll, § 68, Rdnr.7, 2.Abs. u. Rdnr.8, S.406 oben.

1. Die Grundflächen als Grundstücke

Nur bebaute Grundflächen oder unbebaute Grundflächen können für sich ein bewertungsrechtliches Grundstück im Sinne des § 70 Abs.1 BewG bilden. Es ist unzulässig, eine Grundfläche als wirtschaftliche Einheit aufzufassen, sie aber teils als bebaute, teils als unbebaute Grundfläche zu bewerten. Der Grund hierfür liegt darin, daß der gemeine Wert unbebauter Grundstücke [1] im Wege des Vergleichs mit den Kaufpreisen ähnlicher Grundstücke gleicher Lage und Beschaffenheit ermittelt wird, der gemeine Wert bebauter Grundstücke dagegen im Ertragswert- oder Sachwertverfahren [2]. Da das Grundstück als eine Bewertungseinheit aber hinsichtlich seiner Wertfeststellung notwendigerweise nur einem Bewertungsverfahren unterzogen werden kann, kann es auch nur einheitlich als bebautes oder unbebautes Grundstück angesehen werden [3].

a) Die unbebauten Grundstücke

Eine Grundfläche ist unbebaut, wenn auf ihr keine benutzbaren Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne vorhanden sind. Ein Gebäude ist benutzbar, wenn es bezugsfertig ist, d.h. wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zu-

---

1) § 9 BewG ; Abschn. 6 ff BewRGr.

2) Auch bebaute Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren (§§ 74 ff BewG) sind lediglich gesetzlich vorgeschriebene Methoden zur Ermittlung des gemeinen Wertes bebauter Grundstücke. Vergl. Rössler-Troll, § 9, Rdnr.3, S.99, der aber Gürsching-Stenger-Diedenhofen, Einf. zum BewG. Rdnr. 22, mißversteht, denn auch Gürsching-Stenger Diedenhofen bewerten die bebauten Grundstücke mit dem gemeinen Wert und sehen das Ertragswertverfahren nur als eine Bewertungsmethode an, so Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 78, Rdnr.3 .

3) RFH, U.vom 4.4.1935 - III A 2/35 - Bd. 37 S. 346 (347) ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 70, Rdnr.1 (2.Abs.) ; BFH, U. vom 11.10.1963 - III 32/61 - StRK, § 2 BewG, R 18 (S.18).

gemutet werden kann, es zu benutzen, § 72 Abs.1 BewG [1].

Als unbebaute Flächen des Grundvermögens kommen Bauerwartungsland [2], Rohbauland [3], baureifesland [4], Land für Verkehrszwecke [5] und Freiflächen in Betracht.

Bei unbebauten Grundflächen kann sowohl eine einzelne Parzelle als auch ein zusammenhängendes größeres Gelände als Grundstück infrage kommen. Hierfür entscheidend ist, daß die als Grundstück infrage kommende Fläche von der Verkehrsanschauung als wirtschaftlich einheitliches Ganzes [6], d.h. als selbständiger Gegenstand des Immobilienverkehrs [7], angesehen wird. So ist jede Parzelle eines in Parzellen aufgeteilten Baugeländes, das zur Veräußerung bereitgestellt wird, eine wirtschaftliche Einheit, weil sie ein selbständiger Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs geworden ist [8]. Umgekehrt können mehrere unmittelbar aneinandergrenzende Parzellen als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden, wenn sie zusammen dem einheitlichen Zweck der Bebauung mit einem größeren Gebäude, z.B. einem Kaufhaus, zu dienen bestimmt sind. Für die Zusammenfassung mehrerer Parzellen oder Flächen zu

---

1) Für die Zumutbarkeit des Benutzens kommt es nicht auf die persönlichen Verhältnisse des im Einzelfall Betroffenen an, sondern darauf, welche Ansprüche billigerweise jeder Bürger an eine Wohnung oder sonstige Räume stellen kann. Veränderte Zeitumstände, z.B. Wohnungsmangel, sind zu berücksichtigen. Vergl. hierzu Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 72, Rdnr.3 ; Rössler-Troll, § 72, Rdnr.3(3.Abs.).

2) Siehe § 69 Abs.1 BewG .

3) Grundflächen, auf denen bereits Rohbauten stehen, die aber noch nicht bezugsfertig sind.

4) Im Bebauungsplan ausgewiesenes Bauland.

5) Gelände, das Straßen, Parkplätzen, Flugplätzen, Eisenbahnen und ähnlichen Zwecken dient oder dafür vorgesehen ist. Vergl. auch RFH, U.vom 27.7.1938 - III 332/27 - Bd. 44 S.279.

6) Siehe Seite 58 .

7) Siehe Seite 18 .

8) RFH, U.vom 29.4.1929 ; - I Ab 75/29 - RStBl. 1929 S.484 (r.Sp.) ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 72, Rdnr.20.

einem Grundstück ist der räumliche Zusammenhang von besonderer Bedeutung [1]. In räumlich getrennt liegenden unbebauten Grundflächen wird die Verkehrsanschauung je eine wirtschaftliche Einheit sehen, weil jede Fläche einzeln verkäuflich und damit selbständiger Gegenstand des Verkehrs ist [2].

b) Die bebauten Grundstücke

Wie der Begriff "unbebautes Grundstück" an das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude anknüpft, so liegt umgekehrt ein bebautes Grundstück nur vor, wenn auf der wirtschaftlichen Einheit "Grundstück" ein benutzbares Gebäude vorhanden ist [3], § 74 Satz 1 BewG.

In der Regel ist jedes Gebäude mit dem Grund und Boden, auf dem es steht, als e i n e wirtschaftliche Einheit anzusehen, weil die Verkehrsanschauung Grund und Boden nebst aufstehendem Gebäude als einen einheitlichen Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs ansieht, wie z.B. Wohnhäuser, Sporthallen und Geschäftshäuser. Problematisch wird der Umfang dieser wirtschaftlichen Einheiten, wenn die Grundflächen, auf denen die Gebäude stehen, einen so großen Umfang haben, daß ein Ausscheiden von Teilflächen aus diesen Grundflächen als selbständige unbebaute Grundstücke infrage kommen könnte.

Hier ist die Zusammenfassung einer größeren Grundfläche mit dem aufstehenden Gebäude zu einem Grundstück möglich, wenn aus der Gestaltung des Geländes ersichtlich ist, daß es der

---

1) RFH, U.vom 23.7.1931 - III A 62/29 - Mrozek, StR, § 2 RBewG, Nr.2; BFH, U.vom 2.12.1954 - III 91/54 - Bd.66 S.11 (13 oben).

2) Rössler-Troll, § 70, Rdnr.4 ; Steinhardt, § 70, Rdnr.3.

3) Siehe Seite 94 . Die Benutzbarkeit wird gemäß § 72 BewG festgestellt.

Annehmlichkeit oder dem Erholungsbedürfnis der Bewohner des Gebäudes zu dienen bestimmt ist. Denn in diesen Fällen wird die Verkehrsauffassung eine Selbständigkeit von Teilflächen verneinen, da eine einheitliche Zweckbestimmung des gesamten Geländes gegeben ist. Der Reichsfinanzhof [1] sieht daher eine schloßartige Villa zusammen mit dem großen Park, in dem die Villa steht, als wirtschaftliche Einheit "bebautes Grundstück" an, wenn der Wille des Eigentümers auf eine Zusammenfassung des Parks mit der Villa gerichtet [2] ist und eine Verkehrsauffassung dem nicht entgegensteht [3]. Dagegen hat der Reichsfinanzhof in einem anderen Fall den Willen des Eigentümers auf Zusammenfassung unbeachtet gelassen und die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit abgelehnt [4]. In diesem Fall hatte ein Hauseigentümer einen unmittelbar hinter seinem Hausgrundstück liegenden Obst- und Gemüsegarten, der an der Front einer Parallelstraße lag und als Bauland ausgewiesen war, erworben und wollte Hausgrundstück und Garten als e i n e wirtschaftliche Einheit bewertet wissen. Nach Ansicht des Reichsfinanzhofes stand dem Willen des Eigentümers die Verkehrsanschauung entgegen, die in dem Gemüsegarten ein selbständiges Baugrundstück sah [5].

---

1) RFH, U.vom 6.2.1930 - III A 129/29 - RStBl. 1930 S.247;
RFH, U.vom 10.4.1930 - III A 294/30 - RStBl. 1930 S.298;
RFH, U.vom 4.4.1935 - III A 2/35 - Bd.37 S.346 (348).

2) Zusammenfassung in dem Sinne, daß Park und Villa einem einheitlichen Nutzungszweck (dem Bewohnen) dienen.

3) Siehe S. 36 , wo ausgeführt ist, daß eine entgegenstehende Verkehrsanschauung vorrangig ist.
In reinen Villengegenden entspricht es auch der tatsächlichen Übung und örtlichen Gewohnheit, daß die Gebäude einen "Umgriff" (freies umliegendes Gelände) haben, der die Bebauung mit einem weiteren Gebäude zulassen würde, vergl. Rössler-Troll, § 70, Rdnr.6 (4.Abs.).

4) RFH, U.vom 20.10.1938 - III 148/38 - RStBl. 1938 S.1155 (1156, l.Sp.).

5) RFH, U.vom 20.10.1938, a.a.O., S. 1156 (r.Sp. unten).

Diese Entscheidung ist m.E. bedenkenfrei, weil die Verkehrs=anschauung, die den Garten vor dem Erwerb wie die benachbar=ten Grundstücke als selbständiges Baugrundstück betrachtete, sich durch den Erwerb und eine gemeinsame Zweckbestimmung a l l e i n nicht ändern kann.

Nebengebäude wie Ställe, Garagen, Schuppen und Waschhäuser bilden mit dem Hauptgebäude ein Grundstück. Das Gebäude eines Arztes, das in einen Wohnungs- und einen Praxisteil aufge=teilt ist, dürfte ebenfalls als eine wirtschaftliche Einheit zu behandeln sein, weil die Verkehrsanschauung das Gebäude unter dem einheitlichen Zweck Arztwohnung mit Praxis als Ein=heit ansieht. Die Ansicht des Bundesfinanzhofes [1], es lägen in diesem Fall zwei wirtschaftliche Einheiten vor, weil ein getrennter Verkauf von Praxis und Wohnung möglich sei, ist daher abzulehnen [2]. Der Bundesfinanzhof verkennt m.E., daß die Möglichkeit eines getrennten Verkaufs nur ein Indiz für zwei wirtschaftliche Einheiten ist. Ausgangspunkt für die Beurteilung bleibt jedoch die Verkehrsanschauung, die in dem hier vorliegenden Fall nicht den Gesichtspunkt des getrenn=ten Verkaufs, sondern den einer einheitlichen Nutzung durch einen Arzt in den Vordergrund stellt. Dagegen sind wegen ih=rer selbständigen Verkaufsfähigkeit Reihenhäuser und Doppel=häuser je ein Grundstück [3], weil sich hier die Verkehrsan=schauung regelmäßig [4] an der selbständigen Verkaufsfähigkeit orientiert.

---

1) BFH, U.vom 15.10.1954 - III 148/54 - Bd.60 S.1 (3 unten)

2) So auch Rössler-Troll, § 70, Rdnr.7 (2.Abs.); ebenfalls kritisch Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 70, Rdnr.14, S.7 unten.
Vergl. auch BFH, U.vom 18.2.1966 - VI 87/65 - BStBl.1966 III S.223, ergangen zum Einkommensteuerrecht.

3) RFH, U.vom 29.10.1942 - III 53/42 - RStBl.1943 S.7. Die selbständige Verkaufsfähigkeit setzt jedoch voraus, daß die einzelnen Häuser durch Trennwände und Brandmauern von=einander getrennt sind, eigene Eingänge und Hausnummern besitzen, vergl. Rössler-Troll, § 2, Rdnr.10 (4.Abs.).

4) Siehe RFH, U.vom 13.6.1940 - III 67-70/39 - RStBl. 1940 S.898 (r.Sp. unten). In dieser Entscheidung wurden die Häuser einer Werkskolonie zu e i n e r wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt, da nur mit dem Verkauf der ganzen Werkskolonie gerechnet werden könne.

Ebenso verhält es sich bei nebeneinander liegenden Wohngebäuden, die zu Baublöcken zusammengefaßt sind. Auch hier ist jedes einzelne Wohngebäude eine wirtschaftliche Einheit, wenn eine Trennung [1] und selbständige Veräußerung möglich sind [2].

2. Die Gebäude auf fremdem Grund und Boden als Grundstück

Wie bereits erörtert [3], setzt die wirtschaftliche Einheit voraus, daß alle Wirtschaftsgüter, die Bestandteile einer wirtschaftlichen Einheit sind, in einheitlichem wirtschaftlichen Eigentum stehen. Ein Gebäude kann daher in den Fällen, in denen ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens wirtschaftlicher Eigentümer des aufstehenden Gebäudes ist, nicht in die wirtschaftliche Einheit des Grund und Bodens einbezogen, sondern muß dann als selbständiges Grundstück im Sinne des § 70 Abs.1 BewG angesehen werden [4]. Diese sich bereits aus § 2 Abs.2 BewG ergebende Folgerung hat der Gesetzgeber noch einmal ausdrücklich in § 70 Abs.3 BewG klargestellt.

Voraussetzung für die Annahme eines selbständigen Grundstücks "Gebäude" ist daher, daß ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne vorhanden ist und dieses auf fremdem Grund und Boden steht [5], d.h. daß ein vom Eigentum am Grund und Boden abweichendes wirtschaftliches Eigentum am Gebäude gegeben sein muß [6].

---

1) Gemeint ist hier eine t e c h n i s c h e Trennung, keine räumliche.
2) BFH, U.vom 7.2.1964 - III 230/61 - BStBl.1964 III S.180 (181, l.Sp. unten).
3) Siehe Seite 37 unten .
4) BFH, U.vom 8.5.1953 - III 109/52 - BStBl.1953 III S.195.
5) Vergl. Diedenhofen und Langer in DStZ (A) 1956 S.355 (l.Sp.).
6) Vergl. BewRGr Abschn. 4 Abs.3 Satz 2 .

Wegen des Begriffes "Gebäude" im bewertungsrechtlichen Sinne wird auf die Ausführungen unter II 1.c) des zweiten Teils dieser Untersuchung [1] verwiesen.

Die Frage des vom Eigentum am Grund und Boden abweichenden wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude beurteilt sich nach den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Zurechnung, wie sie oben [2] dargelegt worden sind.

Unproblematisch ist die Zurechnung des Gebäudes in den Fällen, in denen ein Dritter kraft eines dinglichen Rechts [3] oder nur zu einem vorübergehenden Zweck das Gebäude auf fremdem Grund errichtet hat [4], weil er dann als bürgerlich-rechtlicher Eigentümer regelmäßig [5] auch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist.

Grundsätzlich wird vermutet [6], daß der Mieter oder Pächter eines Grundstücks ein Gebäude auf diesem Grundstück lediglich in seinem Interesse errichtet und daß das Gebäude somit nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden ist. Das gilt auch, wenn das Gebäude massiv errichtet ist und

---

1) Siehe Seite 70 ff .
2) Siehe Seite 46 ff .
3) ZB. Grunddienstbarkeit, § 1018 BGB, oder Nießbrauch, § 1030 BGB.
4) In diesen Fällen ist das Gebäude gemäß § 95 Abs.1 BGB sonderrechtsfähig.
Wegen des Merkmals "vorübergehender Zweck" vergl. die vom Reichsgericht (U.vom 19.9,19o3 - Rep. V 106/03 - RGZ Bd.55 S.281 (284); U.vom 2.6.1915 - Rep. V 19/15 - RGZ Bd.87 S.43 (51) und vom Bundesgerichtshof (U.vom 31.10.1952 - V ZR 36/51 - BGHZ Bd.8 S.1) aufgestellten Auslegungsregeln.
5) Der bürgerlich-rechtliche Eigentümer ist in der Regel wirtschaftlicher Eigentümer.
Daß diese Vermutung im Einzelfall widerlegt werden kann, dazu siehe BFH, U.vom 22.6.1962 - III 163/58 - HFR 1963 S.161, wo ein Gebäude, das der Nießbraucher errichtet hatte, dem Grundeigentümer zugerechnet wurde.
6) Bo Baltzer in StuW 1953 Sp.651 (653 am Ende) ; Schiffbauer in DB 1955 S.736 (1.Sp. 2.Abs.). Die Formulierung Rösslers (in DStZ (A) 1954 S.7 (8,1.Sp.)) "... so ist damit entschieden, daß das Gebäude auch wirtschaftlich n u r (Betonung vom Verfasser) dem Erbauer zugerechnet werden kann" ist als eng abzulehnen.

ohne Zerstörung nicht entfernt werden kann [1].

Zweifelhaft können jedoch die Fälle sein, in denen das Gebäude nicht nur im Interesse des Mieters oder Pächters, sondern auch im Interesse des Vermieters oder Verpächters errichtet ist. Unzweifelhaft ist hier bürgerlich-rechtliches Eigentum des Vermieters am Gebäude gegeben [2].

Betreffend das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude spricht in diesen Fällen die Vermutung für den Mieter und Pächter [3], weil er das Gebäude mit eigenen Mitteln errichtet hat [4] und damit regelmäßig während der Dauer [5] des Miet- oder Pachtvertrages über das Gebäude wie ein Eigentümer schalten und walten kann [6].

Anhaltspunkte für das wirtschaftliche Eigentum des Mieters oder Pächters am Gebäude sind hierbei insbesondere sein Recht, das Gebäude während oder nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit abreißen zu können, sowie die wirtschaftliche Interessenlage der Beteiligten.

Grundsätzlich ist - wie oben ausgeführt [7] - wirtschaftlicher Eigentümer eines Gebäudes derjenige, der wie ein Eigenbesitzer über das Gebäude schaltet und waltet. Ist der Mieter oder Pächter des Gebäudes berechtigt, das Gebäude vor oder nach

---

1) RG, U.vom 19.9.1903, a.a.O.

2) Baltzer, a.a.O. (Sp.653 unten).

3) RFH, U.vom 30.3.1944 - III 11/43 - RStBl. 1944/45 S.507 (r.Sp.); Schiffbauer, a.a.O. (1.Sp. 3.Abs.) ; Baltzer, a.a.O., (Sp.657).

4) In dem Sinne, daß er die wirtschaftliche Last der Errichtung trägt.

5) Wegen der Bedeutung der Dauer der Verträge beim wirtschaftlichen Eigentum siehe S.46 und Schiffbauer, a.a.O. (S.737 1.Sp. oben); vergl. insbesondere auch Baltzer, a.a.O. (Sp.659).

6) Denn im anderen Falle dürfte ein Mieter oder Pächter kaum bereit sein, aus eigenen Mitteln auf fremdem Grund ein Gebäude zu errichten.

7) Siehe Seite 47 ff .

Ablauf der Miet- oder Pachtzeit abzureißen, so ist dies ein erhebliches Indiz für den Eigenbesitz des Mieters oder Pächters [1], denn ein Gebäude abzureißen heißt wie ein Eigentümer darüber zu verfügen.

Umgekehrt kann jedoch allein wegen des Fehlens des Abbruchrechtes des Mieters oder Pächters das wirtschaftliche Eigentum desselben nicht verneint werden [2], denn letztlich entscheidend sind stets die gesamten Umstände des zu beurteilenden Falles.

Die wirtschaftliche Interessenlage der Beteiligten ist wesentlicher Anhaltspunkt für die Entscheidung, ob wirtschaftliches Eigentum des Mieters oder Pächters gegeben ist oder nicht [3]. Dient das Gebäude nur den Interessen des Mieters oder Pächters, so ist dieser als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, weil der Mieter oder Pächter in diesen Fällen unter Ausschluß des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers über das Gebäude wie ein Eigenbesitzer schaltet und waltet.

---

1) Rössler in DStZ (A) 1954 S.7 (r.Sp.) spricht vom "entscheidenden Argument" für den Eigenbesitz und das wirtschaftliche Eigentum des Mieters. Baltzer in StuW 1953 Sp.652 (658 : "... so ist das unter anderem ein Zeichen, daß er hierüber wie ein Eigentümer verfügen kann." Einschränkend hierzu Schiffbauer in DB 1955 S.736 (737 unter 3.), der das Abbruchrecht des Mieters zwar ebenfalls als Zurechnungsmerkmal gelten läßt, diesem aber keine große praktische Bedeutung beimißt, weil das Abbruchrecht kaum verwirklicht werde. Das vertraglich vereinbarte Abbruchrecht habe nur dann Gewicht, wenn Umstände vorliegen, die seine tatsächliche Ausübung als gesichert erscheinen ließen.
Vergl. hierzu auch RFH, U.vom 30.11.1933 - III A 131/33 - RStBl. 1934 S.166 (167 r.Sp. unten).

2) Rössler a.a.O. (S.8, l.Sp.) stellt fest, daß die Verpflichtung des Mieters, das Gebäude bei Vertragsende dem Vermieter unentgeltlich zu überlassen, das wirtschaftliche Eigentum beim Erbauer (Mieter) nicht ausschließt.

3) RFH, U.vom 7.4.1930 - VI A 2009/29 - RStBl.1930 S.378.

Auslegungsmaterial für die Interessenlage ist der Miet- oder Pachtzins [1], weil die Höhe des Zinses Rückschlüsse darauf zuläßt, ob der Mieter oder Pächter das Gebäude entgeltlich wie ein Fremdbesitzer oder unentgeltlich wie ein Eigenbesitzer, und damit als wirtschaftlicher Eigentümer, besitzt. Beschränkt sich der Mietzins auf den Grund und Boden und unterschreitet er im Hinblick auf den entschädigungslosen Übergang des Gebäudes nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit auf den Eigentümer des Grund und Bodens sogar noch den normalen Bodenmietzins, so wird man hieraus das wirtschaftliche Eigentum ableiten können. Erstreckt sich dagegen der Mietzins auch auf das Gebäude, etwa unter Anrechnung eines Teils der Baukosten und unter Berücksichtigung eines Baukostenzuschusses, so spricht das gegen ein wirtschaftliches Eigentum des Mieters oder Pächters am Gebäude [2].

Ein weiteres Auslegungsmerkmal für die Interessenlage ist die Frage, wer die Absetzungen für Abnutzung am Gebäude vornimmt [3]. Nimmt der Mieter oder Pächter die Absetzungen für die Abnutzung am Gebäude vor, so spricht dies für die Vermutung, daß er das Gebäude als ihm gehörig, d.h. wie ein Eigentümer besitzt. Der Einwand Schiffbauers [4], die Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung sei kein Zurechnungsmerkmal, weil diese nicht Grund sondern Folge des wirtschaftlichen Eigentums sei, ist m.E. unrichtig. Es handelt sich bei der Absetzung für Abnutzung im Rahmen dieser Betrachtung nur um einen Anhaltspunkt, der als Folgeerscheinung durchaus Rückschlüsse auf eine bestimmte Ursache, nämlich das wirtschaftliche Eigentum des Mieters oder Pächters am Gebäude zuläßt.

---

1) Rössler-Troll, § 70, Rdnr.19, S.464 ; Schiffbauer, a.a.O., (S.736, r.Sp. unter 2).
2) So fast wörtlich Rössler in DStZ (A) 1954 S.7 (8 r.Sp.oben).
3) Vergl. RFH, U.vom 19.8.1931 - VI A 1573/31 - RStBl.1931 S.925; BFH, U.vom 23.4.1953 - IV 494/52 - BStBl. 1953 III S.171.
4) Schiffbauer, a.a.O. (S.737, l.Sp.).

3. Das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum und das Teileigentum als Grundstück

Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des belasteten Grundstücks [1] ein Bauwerk zu haben [2]. Dieses beschränkte dingliche Recht [3] ist gemäß § 92 Abs.1 Satz 1 BewG bewertungsrechtlich ein selbständiges Grundstück im Sinne des § 70 Abs.1 BewG, weil es ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut des unbeweglichen Vermögens ist, dessen Umfang durch die aufgrund des Erbbaurechts errichteten Gebäude, die Außenanlagen und einen bestimmten Anteil am Grund und Boden bestimmt wird [4]. Das Erbbaurecht selbst entsteht gemäß § 873 BGB durch Einigung und Eintragung. Das Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Mieteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört, § 1 Abs.2 WEG [5]. Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört, § 1 Abs.3 WEG .

---

1) Grundstück hier ausnahmsweise im Sinne des bürgerlichen Rechts.

2) § 1 Abs.1 der Verordnung vom 15. Januar 1919, RGBl. 1919 I S.72.

3) BFH, U.vom 29.11.1962 - III 177/60 - BStBl. 1963 III S.202 (203, r.Sp.).

4) Der Umfang des Erbbaurechts ist hier nicht rein gegenständlich gemeint, sondern wertmäßig, d.h. vom Gesamtwert des Grund und Bodens einschließlich der Gebäude und Außenanlagen ist der Wert des Gebäudes und der Außenanlagen und eines Teils des Grund und Bodens dem Erbbaurecht zuzuordnen.

5) Wohnungseigentumsgesetz vom 15.3.1951, BGBl. 1951 I S.175.

Auch beim Wohnungseigentum und dem Teileigentum handelt es sich gemäß § 93 Abs.1 Satz 1 BewG um je ein selbständiges Grundstück im Sinne des § 70 Abs.1 BewG, weil auch diese beiden Rechtsinstitute verkehrsmäßige Wirtschaftsgüter des unbeweglichen Vermögens sind. Da auch eine Verbindung von Wohnungseigentum und Teileigentum möglich ist, kann eine wirtschaftliche Einheit "Grundstück" auch aus dem Sondereigentum an einer Wohnung und an nicht zu Wohnzwecken dienenden anderen Räumen, z.B. Räumen einer Arztpraxis, einschließlich des dazugehörigen Miteigentumsanteils an dem gemeinschaftlichen Eigentum bestehen [1].

---

1) Vergl. Rössler-Troll, § 93, Rdnr.3 ; Gürsching-Stenger-Diedenhofen, § 93, Rdnr. 6 .

IV. Zusammenfassung

Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens richtet sich nach den allgemeinen Regeln, wie sie im ersten Teil dieser Untersuchung dargelegt worden sind. Ist eine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens festgestellt, so liegt ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes vor, § 70 Abs.1 BewG [1].

Die Besonderheit und eigentliche Schwierigkeit bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens liegen jedoch in der vorweg zu beantwortenden Frage, ob das einzelne Wirtschaftsgut dem Grundvermögen zuzurechnen ist oder nicht.

Grundvermögen ist der Teil des Grundbesitzes, der nicht land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Betriebsgrundstücke darstellt [2].

Dieser Teil des Grundbesitzes - verstanden als Grundvermögen - stellt sich entweder als eine Grundfläche, als deren Zubehör, als deren Bestandteil oder als Erbbaurecht, Wohnungseigentum oder Teileigentum dar.

Bestandteil und Zubehör sind hierbei nach dem bürgerlichen Recht zu bestimmen.

Bestandteil dieser als Grundvermögen verstandenen Grundfläche ist auch das Gebäude. Ein Gebäude liegt vor, wenn es auch im Falle der Wegnahme etwa darin vorhandener Betriebsvorrichtungen in sich standfest, unbeweglich und generell geeignet ist,

---

1) Der Begriff "Grundstück" deckt sich nicht mit dem Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts, siehe Seite 61 oben .

2) Siehe S.61 ; vergl. auch Rössler-Troll, § 68, Rdnr. 2, 2 Abs.

räumliche Umfriedung Menschen und Sachen nicht nur vorüber= gehend Schutz gegen äußere Einflüsse zu gewähren. Ferner muß dieses Gebäude, soll es Grundvermögen sein, eine durch das Material und die Bauweise gegebene Beständigkeit aufweisen.

Auch die in § 68 Abs.1 Ziff.2 und 3 BewG genannten Rechte sind dem Grundvermögen zugeordnet, weil sie im wirtschaftlichen Verkehr als Gegenstände des unbeweglichen Vermögens gleich den Grundflächen behandelt werden.

Lebenslauf

Am 30. Juli 1939 wurde ich, Franz Stenner, als Sohn des Kaufmanns Franz Stenner und seiner Ehefrau Anna, geb. Brune, in Haltern/Westfalen geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.

Nach vierjährigem Besuch der Volksschule in Haltern trat ich Ostern 1950 in die Sexta des damaligen Städtischen Progymnasiums ein. Ab Ostern 1956 besuchte ich das neusprachliche Städtische Gymnasium in Dülmen, an dem ich Ostern 1959 die Reifeprüfung bestand.

Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an der Universität Münster. Am 31.August 1963 bestand ich nach einem Studium von acht Semestern die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm.

Im Oktober 1963 trat ich in die Referendarausbildung im Oberlandesgerichtsbezirk Hamm ein.
Am 18.Juli 1967 bestand ich die zweite juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt des Landes Nordrhein-Westfalen.

Danach war ich zunächst Mitarbeiter in einer Anwaltskanzlei. Im Mai 1969 ließ ich mich als selbständiger Rechtsanwalt in Haltern nieder, wo ich heute auch als Notar tätig bin.